

نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي

دكتور

أحمد جمال الدين موسى

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة
كلية الحقوق - جامعة المنصورة

١٩٩٥

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

نال موضوع التهرب الضريبي اهتماما نظريا متزايدا منذ أوائل السبعينات. ويعود هذا الاهتمام للأهمية التي أصبح التهرب يمثلها من الناحية الكمية لارتباطه باتساع ظاهرة الاقتصاد التحتي *underground economy* أو الاقتصاد الأسود *black economy* أو القطاع الاقتصادي غير المنظم *informal sector* والذي لا يقل حجمه في البلاد الصناعية عن ١٠% من الناتج القومي الإجمالي ويزيد عن ذلك بكثير في معظم دول العالم الثالث. كما ترجع أهمية موضوع التهرب الضريبي لكونه يؤدي عمليا للتقليل من فعالية السياسات المالية التي تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدل النمو وتحسين توزيع الدخل. فالأهداف التي ترسمها النظريات الرئيسية في الضرائب والنفقات العامة للسياسات الحكومية لا يمكن تحقيقها عمليا إذا انتشر التهرب الضريبي في المجتمع وأصبح القاعدة وليس الاستثناء. وقد برزت أهمية مسألة التهرب الضريبي أيضا مع تفاقم ظاهرة العجز في ميزانية الدولة في المجتمعات المعاصرة على اختلاف نظمها السياسية ودرجات نموها الاقتصادي.

وقد ظهرت أولى النماذج النظرية للتهرب في أوائل السبعينات ثم توالى العديد منها في العقدين الماضيين وهي تضع العلاقة بين الممول والدولة في إطار عقابي. فالممول يرغب دائما في التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليه ولا يمنعه من ذلك سوى الخوف من أن يتم اكتشاف أمر تهربه وعقابه ماليا أو بدنيا بواسطة الحكومة. ومن مقتضى هذا الاتجاه أنه لا يوجد التزام ذاتي من الممول نحو المشاركة في تحمل الأعباء العامة، وأن الممول سوف ينتهز أية فرصة تسنح له للتهرب من الضريبة متى اعتقد أنه

سوف يكون فى مأمن من اكتشاف أمره، وأن معدل التهرب الضريبى سوف يتزايد مع أهمية الدين الضريبى ومع ارتفاع سعر الضريبة.

غير أن دراسات تطبيقية وتجريبية عديدة شككت فى صحة انطباق هذا الاتجاه العام للأدب الاقتصادى النظرى فى مجال التهرب الضريبى. فسلوك الكثير من الممولين ليس تعظيميا تمليه دوافع الأثرة وحدها ولكنه يتأثر بعوامل عديدة غير قابلة للحصر البسيط من أبرزها إحساسه الذاتى بالعدالة والمساواة فى المعاملة الضريبية بينه وبين غيره من المواطنين فى المجتمع الذى يعيش فيه، ومدى تقديره للعائد الذى يحصل عليه من وراء مساهمته الضريبية فى شكل نفقات عامة حقيقية وتحويلية، ومدى أهمية احتفاظه بنقاء سمعته، وطبيعة الأوضاع الاقتصادية الهيكلية والعارضة السائدة فى المجتمع، فضلا عن طبيعة هيكل الضريبة وسياساتها المطبقة. فقرار التهرب يكون محصلة لهذه العوامل المتعددة وغيرها على اختلاف طبيعتها نفسية كانت أو اقتصادية أو اجتماعية.

ومن الملفت للانتباه أنه رغم توالى العديد من المساهمات المتميزة فى موضوع التهرب فى السنوات الأخيرة فإنها تأتى جميعا جزئية تنتصر لعنصر أو لآخر من العناصر التى أشرنا إليها سلفا كمحددات لسلوك الممول المتهرب. ومن ثم فإنه لا توجد حتى الآن نظرية كلية لظاهرة التهرب الضريبى وانعكاساتها على التوازن الاقتصادى العام. ولا جدال فى أن صياغة مثل هذه النظرية سوف تكون مهمة بالغة الصعوبة بالنظر لاتساع موضوع التهرب الضريبى وتعدد العوامل المؤثرة فيه والانعكاسات المترتبة عليه، فضلا عن أن التهرب بطبيعته غير قابل للتعريف والحصر الدقيق على المستويين الكيفى والكمى.

وفى ضوء ذلك فإن هذه الدراسة لن تدعى أنها سوف تقدم نظرية عامة متكاملة للتهرب الضريبى ولكنها سوف تستهدف فقط محاولة رصد وتحليل غالبية العوامل المؤثرة فى التهرب الضريبى. والغرض من ذلك أمرين: الأول هو الخروج من إطار النظرة الجزئية التى صبغت حتى الآن الأدب الاقتصادى فى موضوع التهرب مما يجعل

رؤية الدارسين والمسؤولين أكثر رحابة نحو فهم مشكلة التهرب وأساليب معالجتها. والأمر الثانى هو التمهيد لدراسات لاحقة تأخذ على عاتقها صياغة نموذج كلى دينامى يتناول بالتحليل العلاقات المتبادلة بين كافة العوامل المشار إليها، وهو الأمر الكفيل بتيسير مهمة المشرعين والمسؤولين عند تصديهم لمعالجة التهرب الضريبى أو لإصلاح النظام الضريبى ككل.

والواقع أننا نرى أن ظاهرة التهرب الضريبى تخضع لتأثير أربع مجموعات من المؤثرات: الأولى تعود للسياسات الضريبية ذاتها، والثانية ترجع لسياسات الإنفاق العام، والثالثة ترتبط بالأوضاع الاقتصادية السائدة، والأخيرة تعكس أثر المتغيرات غير الاقتصادية. وابتداء من ذلك نقترح تناول هذه المجموعات الأربع على التوالى على أن يسبق ذلك عرضا مختصرا لمعطيات النموذج الأساسى للتهرب كما صاغه التيار الرئيسى فى أدب التهرب الضريبى. ومن ثم تنقسم هذه الدراسة إلى المباحث الخمسة التالية:

- | | |
|-----------------|---|
| المبحث الأول : | النموذج الأساسى للتهرب الضريبى. |
| المبحث الثانى : | أثر السياسات الضريبية على التهرب الضريبى. |
| المبحث الثالث : | أثر سياسات الإنفاق العام على التهرب الضريبى. |
| المبحث الرابع : | أثر الأوضاع الاقتصادية الكلية على التهرب الضريبى. |
| المبحث الخامس : | أثر المتغيرات غير الاقتصادية على التهرب الضريبى. |

١. النموذج الأساسى للتهرب الضريبى:

يقوم النموذج النظرى الأساسى للتهرب الضريبى على أساس فكرة الخيار الفردى فى ظل عدم اليقين. فالممول يواجه أساسا مشكلة اتخاذ قرار: هل يتعين عليه أن يبلغ الإدارة الضريبية بكافة العناصر المكونة لدخله؟ أم من الأفضل له أن يخفى مجمل هذه العناصر أو جزءا منها؟. واتخاذ مثل هذا القرار ليس بسيطا لأن إخفاء حقيقة الدخل يكون عرضة للاكتشاف ومن ثم الخضوع للعقوبات والغرامات التى تفرض على

المتهربين من الضريبة. وفي مثل هذا النوع من القرارات تتباين مواقف الممولين بالنظر لاختلاف درجة تقبلهم لمبدأ المخاطرة. فهناك من يغامرون دائماً، وهناك من يتخوفون من المخاطرة risk-averse، فضلاً عن الأشخاص الذين يكون موقفهم حيادياً تجاه مبدأ المخاطرة risk - neutral.

فإذا كان الممول من حيث الأصل حراً في تقرير حجم و مستوى الدخل الذي يضمّنه تقريره الضريبي، فإن قراره في هذا المجال يخضع مع ذلك لمجموعة من العناصر الهامة أبرزها مدى احتمال اكتشاف تهربه إن أقدم عليه، ومدى قسوة العقوبة التي يتعرض لها في هذه الحالة. وتجمع الدراسات التي تناولت حتى الآن موضوع التهرب الضريبي على وجود علاقة سلبية بين التهرب الضريبي وكل من مستوى العقوبة penalty rate واحتمال اكتشاف إخفاء حقيقة الدين الضريبي probability of detection. فإذا تبين الممول أن احتمال اكتشاف تهربه كبير وأن العقوبة على هذا التهرب قاسية فإنه سوف يمتنع عن التهرب أو يقلل نطاقه إلى أدنى حد ممكن.

ولكن إلى جانب العنصرين السابقين (مستوى العقوبة ونرمز له لتيسير العرض بالحرف ع واحتمالية اكتشاف التهرب ونرمز له بالحرف ح) توجد عناصر أخرى تؤثر بدرجات متفاوتة على الممول عندما يملأ بيانات إقراره الضريبي. وأبرز هذه العناصر دون شك هو معدل أو سعر الضريبة tax rate (و نرمز له بالحرف ض). ومع ذلك تتفاوت نتائج الدراسات النظرية و التطبيقية بشأن مدى أهمية هذا العنصر في التأثير على قرار الممول على النحو الذي سنعرض له تفصيلاً في المبحث الثاني. وإلى جانب سعر الضريبة فإن الممول يتأثر أيضاً بمستوى الخدمات الذي يعود عليه من وراء مساهمته الضريبية وهي خدمات تمولها النفقات العامة (ونرمز لها بالحرف ف)، كما يتأثر بالأوضاع والمتغيرات الاقتصادية وأبرزها معدل التضخم (ونرمز له بالحرف خ) وأوضاع السوق من حيث المنافسة أو الاحتكار، ومستوى الدخل الذي يحققه (ل) ومصدر هذا الدخل سواء من حيث عنصر الإنتاج المولد له أو القطاع الاقتصادي الذي

تحقق فيه (القطاع المنظم أم القطاع غير المنظم). وإلى جانب هذه العوامل الاقتصادية توجد دائما عوامل غير اقتصادية (ى) تؤثر على سلوك الممول الضريبي. قرار التهرب الضريبي (هـ) يكون إذن محصلة لمجموعة من المتغيرات وهو ما يمكن التعبير عنه اختصارا على النحو الآتى:

$$\text{هـ} = \text{د} (\text{ع} , \text{ح} , \text{ض} , \text{ف} , \text{خ} , \text{ل} , \text{ى})$$

ويفترض معظم الكتاب أن دافع الممول من قرار التهرب يكون دائما محاولة تعظيم منفعته فى ضوء القيود التى يخضع لها. فالممول سوف يقدم على بعض التهرب إذا قدر أن العائد من وراء ذلك على حافظته المالية portfolio إيجابي وسوف يتزايد مقدار التهرب مع زيادة هذا العائد الإيجابي المتوقع. ويؤكد معظم الكتاب أن مستوى التهرب يزيد مع زيادة مستوى الدخل الحقيقى الصافى بافتراض أن الممولين ينفرون من المخاطرة. فالمنفعة الحدية للدخل تكون كما هو معلوم إيجابية ولكنها تتناقص تدريجيا مما يدفع العديد من الممولين لتعويض هذا الانخفاض عن طريق التهرب الضريبي. ولقياس حجم التهرب الضريبي بالنسبة لدخل الممول فإننا نعبر عن ذلك على النحو الآتى :

$$\text{ل}_2 = \text{ل}_1 - \text{هـ} - \text{ط}$$

حيث تمثل ل_2 مقدار الدخل الذى تضمنه الإقرار الضريبي المقدم من الممول

ل_1 مقدار الدخل الخاضع للضريبة

هـ مقدار التهرب العمدى الذى أقدم عليه الممول

ط مقدار الخطأ غير المتعمد فى حساب الدخل الخاضع للضريبة

ومن ثم فإن الفارق بين الدخل الحقيقى الخاضع للضريبة والدخل الذى أعلن عنه

الممول يتمثل فى التهرب العمدى و الخطأ غير العمدى فى الحساب:

$$\text{ل}_2 - \text{ل}_1 = \text{هـ} + \text{ط}$$

ويلاحظ من ثم أن الممول الذى يعلن عن دخله الخاضع للضريبة (ل_1) سوف

يخضع لسعر ضريبي مقداره $\text{ض}(\text{ل}_1)$. ومن ثم يفترض أن دخله الحقيقى بعد دفع

الضريبة ل_2 سوف يساوى $\text{ل}_1 - \text{ض}(\text{ل}_1)$. فاذا نجح هذا الممول فى التهرب من دفع

الضريبة هـ فإن دخله المتاح سوف يصبح عندئذ $L - 1 + H$. أما إذا اكتشفت عملية التهرب فإن الممول سوف يخضع لعقوبة تتضمن غرامة مقدارها غـ هـ . ويفترض دائما أن $G < 1$. وفى هذه الحالة الأخيرة يصبح الدخل المتاح للممول بعد اكتشاف أمر تهربه $L - 1 - G$ هـ .

ويمكننا توسيع نطاق تحليل التهرب الضريبي tax evasion ليشمل أيضا التهريب الجمركى smuggling . فالواقع أن هذا الأخير ليس سوى التهرب من الضرائب أو القيود الكمية المفروضة على التجارة الخارجية . ويواجه المتهرب من الجمارك مثله مثل المتهرب من الضريبة النفقات المرتبطة بالمخاطرة التى يقدم عليها . ففى ظل وجود القوانين وعمل الحكومة على تنفيذها جديا يتعرض المتهرب لاحتمال مصادرة السلعة المهربة وللخضوع للعقوبات والغرامات المفروضة على تصرفه غير المشروع . ويفترض أن المتهرب الذى يواجه مثل هذه المخاطر يضمنها حساباته للنفقات المترتبة على قرار التهريب و يوازنها مع المكاسب التى يتوقع الحصول عليها فى حالة نجاحه .

مما تقدم يبين للوهلة الأولى أن هذه الدراسة سوف تركز أساسا على دراسة سلوك دافع الضريبة وما يقوم به من خيارات تعكس درجة التزامه الضريبي tax compliance . ولاشك فى أن خيارات الممول تتأثر بمختلف الظروف والسياسات الضريبية والمالية والاقتصادية وغير الاقتصادية التى تسود فى المجتمع . وهى ظروف وسياسات سوف نسعى إلى الإحاطة بها وتحليلها فى المباحث التالية

٢ . أثر السياسات الضريبية على التهرب :

يتأثر سلوك الممول الضريبي بالدرجة الأولى بالسياسات الضريبية وعلى وجه الخصوص سعر الضريبة والعقوبة التى يفرضها المشرع على التهرب الضريبي

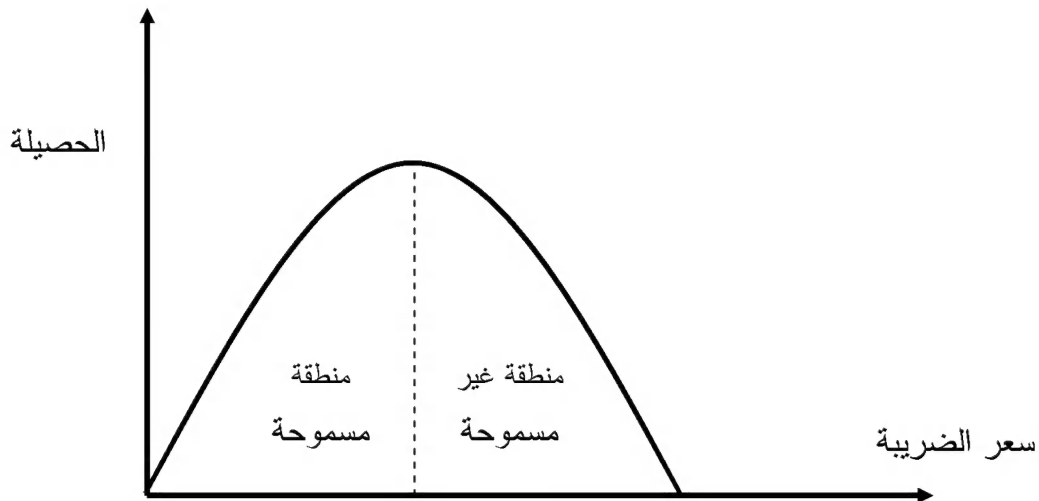
وسياسات الكشف عن التهرب كما يضع الممول فى اعتباره سياسات العفو والتصالح التى تطبقها بعض الإدارات الضريبية.

٢. ١. أثر سعر الضريبة على الالتزام الضريبى :

على مدى التاريخ الطويل للضريبة كان الاعتقاد الثابت هو أن أيسر السبل لزيادة حصيللة الضريبة هو رفع سعرها إلى مستوى أعلى من المستوى السابق. ولكن هذا الاعتقاد تعرض لنقد شديد منذ منتصف سبعينات هذا القرن وخاصة منذ أن عرض ارثر لافير A.LAFFER المنحنى المشهور الآن باسمه والذي يرسم علاقة عكسية بين سعر الضريبة والحصيللة الضريبية.

شكل رقم ١

منحنى لافير



يظهر الشكل رقم (١) أن أية حكومة رشيدة لن تجد من مصلحتها رفع معدلات الضريبة إلى المدى الذى يدخلها فى نطاق المنطقة غير المسموحة أو المحرمة، لأنها يمكن أن تحصل على الدخل ذاته إذا فرضت معدلات أدنى من الضريبة. ويلاحظ أن

الحديث عن العلاقة العكسية بين سعر الضريبة ودخلها يتعلق أساسا بالمدى الطويل، أما فى المدى القصير فلا يوجد ما يحول دون رفع أسعار الضريبة لمواجهة بعض المصاعب المالية أو المتغيرات الاقتصادية. وسبب وجود المنطقة المحرمة هو أن الأسعار المرتفعة للضريبة تخنق الأنشطة الاقتصادية وتضطر الأفراد و المنشآت سواء إلى التهرب من الضريبة أو إلى تجنبها عن طريق التخلي عن النشاط وتفضيل الراحة والتعطل واللهو بديلا عن العمل. وتظهر بعض الدراسات التطبيقية فى تأكيدها للأفكار السابقة أن زيادة حدية فى الضرائب (أو بتعبير أكثر استخداما عبئا زائدا حديا marginal excess burden) مقدارها دولارا واحدا يمكن أن تتضمن خسارة يتحملها المجتمع تتراوح بين ١٧ و ٥٦ سنتا. وهو ما يعنى أنه يجب عدم الشروع فى تمويل إنفاق عام إضافي عن طريق ضريبة إضافية ما لم تكن منافعه الحدية تزيد ١٧% على الأقل عن المبالغ اللازمة لتمويل المشروع (١). ومن ثم فإن زيادة العبء الضريبى يؤثر سلبيا على رفاهية المجتمع فضلا عن تأثيره السلبى على الحصيلة الضريبية .

والواقع أن فكرة وجود علاقة عكسية بين معدلات الضريبة و الحصيلة ليست جديدة تماما، فقد سبق إليها عبد الرحمن بن خلدون فى مقدمته حينما كتب "اعلم أن الدولة إذا ضاقت جبايتها بما قدمناه من الترف وكثرة العوائد والنفقات وقصر الحاصل من جبايتها على الوفاء بحاجاتها ونفقاتها، وإلى مزيد من المال والجباية، فتارة توضع المكوس على ببيعات الرعايا وأسواقهم كما قدمناه، وتارة بالزيادة فى ألقاب المكوس إن كان قد استحدث من قبل، وتارة بمقاسمة العمال والجباة وامتكاك عظامهم... وتارة باستحداث التجارة والفلاحة للسلطان على تسمية الجباية..، ويحسبون ذلك من إدراج الجباية وتكثير الفوائد . غلط عظيم وإدخال الضرر على الرعايا من وجوه متعددة"(٢).

ويؤكد المعنى ذاته آدم سميث حين يكتب فى "ثروة الأمم" : "الضرائب المرتفعة سواء بما تقود إليه من انخفاض فى استهلاك السلع الخاضعة لها أو بسبب تشجيعها للتهريب والتهرب تؤدي إلى حصيلة أقل للحكومة مقارنة بما يتحقق فى ظل فرض ضرائب أكثر اعتدالا" (٣) .

وقد توصلت بعض الدراسات التطبيقية الحديثة إلى تأييد الأفكار السابقة. فقد انتهت دراسة أمريكية إلى إمكانية وجود علاقة عكسية بين معدلات الضريبة و حصيله الحكومة المحلية فى نيويورك(٤). كما خلصت دراسة أخرى إلى أن المعدل الحدى للضريبة الذى يصل إلى ٨٠% فى السويد يتجاوز المعدل الأمثل لتعظيم الناتج الضريبى(٥). ولكن دراسات أخرى أظهرت نتائج متحفظة. فيميل دون فوليرتون D.FULLERTON على سبيل المثال إلى نفي وجود علاقة عكسية بين المعدلات الرئيسية للضريبة فى الولايات المتحدة ودخل الحكومة الضريبى. ويرى أن تأثر الحصيله سلبيا يظهر أساسا فى بعض أنواع الضرائب التى تمس الأفراد أو الأنشطة الأكثر حساسية لمعدل الضريبة(٦). ويدعم ذلك ما انتهت إليه دراسة أخرى من أن حصيله أرباح رأس المال بصورة خاصة تتميز بحساسية عالية تجاه سعر الضريبة الفعلى. وهو ما يقود إلى القول بأن "خفض معدل الضريبة على أرباح رأس المال يمكن أن يزيد إجمالى الحصيله الضريبية"(٧).

وإذا نظرنا عن قرب للعلاقة بين أسعار الضريبة و التهرب الضريبى فإن نتائج الدراسات النظرية والتطبيقية تتسم أيضا بالتضارب. فعلى الرغم من أن دراسة الينجهام وساندمو ALLINGHAM & SANDMO التى تشكل حجر الأساس للدراسات الحديثة للتهرب الضريبى تنتهى إلى عدم وجود فرضية قاطعة بشأن العلاقة بين معدل الضريبة والدخل الذى يتم الإقرار به(٨)، فإن هذه النتيجة قد قوبلت باعتراض من فريقين من الكتاب يرى أولهما أن هذه العلاقة سلبية بينما يراها الفريق الآخر إيجابية .

ويمكننا تفهم النتيجة التى انتهى إليها الينجهام وساندمو من خلال التعرف على الأثرين المتقابلين لرفع سعر الضريبة وهما أثر الإحلال substitution effect وأثر الدخل income effect. فالزيادة فى سعر الضريبة تؤدى إلى جعل التهرب من الضريبة عند الحد أكثر منفعة ومن ثم يزيد مستواه، ولكنها فى الوقت ذاته تجعل الممول أقل ثراء مما يؤدى - فى ظل فرضية أرو ARROW القائمة على أن النفور من المخاطرة يزيد مع انخفاض الدخل(٩)- إلى تقليل التهرب. هكذا فإن الأثر الصافى لزيادة

سعر الضريبة يظل غامضا بسبب التأثير المتعارض لأثرى الإحلال والدخل. فإذا كانت الغلبة لأثر الإحلال فإن زيادة سعر الضريبة تقود إلى زيادة التهرب حتى فى ظل التسليم بصحة فرضية أرو. فهنا تكون العلاقة سلبية بين سعر الضريبة والالتزام الضريبي. وتتحقق هذه النتيجة أيضا إذا كان النفور من المخاطرة غير مرتبط بمستوى الدخل أو كان دالة متزايدة فى الدخل. فالنقطة الحاسمة فى تحديد طبيعة العلاقة بين سعر الضريبة و التهرب الضريبي هى موقف الممول من المخاطرة. فإذا تعلق الأمر بشخص حيادى تجاه المخاطرة risk-neutral فإن تعظيم منفعة المتوقعة يستوجب زيادة التهرب مع ارتفاع المعدلات الحدية للضريبة. أما إذا افترضنا أن هذا الشخص ينفر من المخاطرة risk-averse وأن هذا الميل يعتبر دالة متناقصة فى الدخل فإنه يصعب التسليم بوجود فرضية حاسمة بشأن العلاقة بين معدل الضريبة والالتزام الضريبي.

ولكن إذا طبقت عقوبة على الممولين المتهربين فإن ذلك سوف يحد كثيرا من أثر الإحلال ، ومن ثم فإن زيادة سعر الضريبة سوف تؤدى - فى رأى بعض الاقتصاديين(١٠) - إلى خفض التهرب. فانخفاض الدخل المترتب على زيادة سعر الضريبة يؤدى - فى ظل افتراض تزايد النفور من المخاطرة مع انخفاض الدخل- إلى دفع الممولين للتقليل من اتجاههم للإقرار بدخول أدنى من الحقيقة underreporting، وبالتالي يزد مستوى الالتزام الضريبي مع زيادة سعر الضريبة. فمعدل الضريبة الأكثر ارتفاعا (أو الدخل الأقل بعد دفع الضريبة) يؤدى بوضوح إلى تقليل التهرب من الضريبة ومن ثم لتحقيق زيادة إيجابية فى الدخل الحدى للضريبة. وتؤدى هذه النتيجة بهؤلاء الاقتصاديين للتأكيد على أن التهرب الضريبي ليس حجة بالضرورة من أجل خفض معدل الضريبة الحدى(١١). وهى نتيجة تؤكد بها بعض الدراسات التطبيقية التى لم تجد تأثيرا لمعدل الضريبة على التهرب(١٢) أو التى وجدت أنه حتى إذا قل التهرب فى حالة خفض معدلات الضريبة ، فإن أثر ذلك إيجابيا على الحصيلة سوف يكون أقل من الأثر السلبى المترتب على تخفيض أسعار الضريبة. ولذلك فإن الزيادة النسبية المتوقعة فى الالتزام الضريبي "لن تكون كافية لأن تبرر فى حد ذاتها ما يدعيه أنصار منحنى لا فير من أن خفض أسعار الضريبة لن يؤدى إلى نقصان الحصيلة"(١٣). فيتعين دائما التساؤل

عما إذا كان المكسب من وراء خفض أسعار الضريبة على سلوك الممولين سوف يكون كبيرا بما يكفي لتعويض الخسارة في الحصيلة التي ستتجم عن تخفيض هذه الأسعار(١٤). والواقع أن الإجابة على هذا التساؤل تتوقف على عوامل عديدة أبرزها المستويات التي وصلت إليها الأسعار الفعلية للضريبة ومدى انتشار ظاهرة التهرب في المجتمع. فإذا كانت الأسعار قد اقتربت من حدود المصادرة وكان نطاق التهرب متسعا فإنه يتصور وجود تعويض كاف في الحصيلة في حالة خفض معدلات الضريبة.

وعلى النقيض من الاتجاه السابق تشير نتائج دراسات أخرى إلى أن حصيلة الضرائب تنخفض مع ارتفاع المعدل الحدى للضريبة، وأن تخفيض سعر الضريبة أكثر تأثيرا على اتجاه الأفراد للتخلي عن التهرب من زيادة مستوى العقوبة. فالإقرار بدخل دون الحقيقة مرتبط إيجابيا بالمعدلات الحدية للضرائب. فهذه المعدلات تتجه إلى رفع مستوى عدم الصدق في الإقرار الضريبي(١٥). ولاشك في أن مثل هذه النتائج تدعم الشعور الشعبي بأن إعادة النظر في هذه المعدلات هو مفتاح التغلب على التهرب. وهي تؤكد في الوقت ذاته صحة منحنى لافير، وإن كانت تتعارض مع النتائج التي توصلت إليها معظم الدراسات النظرية في موضوع التهرب. ويكمن تفسير هذه النتائج في أن زيادة سعر الضريبة المباشرة أو غير المباشرة يؤدي إلى تشويه اقتصادي حيث أنه يشجع الاتجاه نحو العمل في القطاع غير المنظم الذي لا يدفع عادة ضرائب(١٦)، كما يحفز الأنشطة الصناعية المنظمة على ممارسة قدر متزايد من التهرب. وبالنسبة لهذه النقطة الأخيرة توصل أرفيند فيرمانى A.VIRMANI إلى أنه بالنسبة لكل صناعة فإن هناك حدا أو مستوى من الضريبة تقوم الشركات أدناه بدفع ما يتوجب عليها من ضريبة بكل أمانة. ومن ثم فإن التهرب لا يكاد يوجد مادامت معدلات الضريبة دون هذا الحد. وفي المقابل يوجد حد آخر إذا تجاوزته معدلات لضريبة كان التهرب منها كليا. ويقع التهرب الجزئي فيما بين هذين الحدين. وهكذا فإن ارتفاع معدلات الضريبة إلى ما يتجاوز حد معين (من نمط منحنى لافير) يؤدي إلى تحول المنشآت الصناعية إلى التهرب(١٧). وتؤكد إحدى الدراسات الحديثة أن خفض المعدلات الحدية للضريبة الناجم عن تطبيق قانون الإصلاح الضريبي في عام ١٩٨٦ في الولايات المتحدة الأمريكية قد

حقق مستويات أعلى من الالتزام فضلا عما أضافه من مكسب لمستوى الرفاهية الاجتماعية في البلاد (١٨). وفي مجال الضريبة المباشرة على الدخل تبين من دراسة تجريبية للتهرب الضريبي قائمة على لعبة صورية game-simulation أنه بعد معدل معين للضريبة فإن الدخل الذي يتم الإقرار به يصبح مرنا تماما بالنسبة لهذا المعدل. وتفسير ذلك أنه عندما لا يخضع الدخل لأية ضريبة فإنه يتم الإقرار بوجوده كاملا على حين أنه إذا ارتفع معدل الضريبة (ض) إلى ١٠٠%، أى إلى درجة المصادرة، فإنه لن يتم الإقرار بوجود أى دخل. ومن ثم فإن الدخل الخاضع للضريبة المقر به (٢ل) سوف يقل تدريجيا مع الزيادة فى ض. وقد لوحظ بصفة خاصة أنه فى ظل وجود سعر معتدل للضريبة فإن انخفاض ٢ل يكون بطيئا فى حالة ارتفاع ض، أما فى حالة وجود سعر مرتفع للضريبة فإن ٢ل تقل بحدة مع ارتفاع ض (١٩).

وبالنسبة للضرائب التصاعدية فإن نتائج الدراسات أيضا متضاربة (٢٠). ويمكن تفسير ذلك التضارب من الناحية النظرية بأنه فى حالة الضرائب التصاعدية فإن الجزء المقر به من الدخل (٢ل) يتجه إلى الانخفاض مقارنة بالدخل الخاضع للضريبة (١ل) بسبب أثر الإحلال. ولكن من ناحية أخرى فإن أى زيادة فى ١ل يترتب عليها زيادة فى الضريبة المتوسطة التى يتحملها الممول مما يجعله فى وضع دخل أسوأ. ويقود أثر الدخل هذا - فى ظل التسليم بفرضية أرو المشار إليها سلفا - إلى زيادة ٢ل بالنسبة إلى ١ل. وفى هذه الحالة فإنه من البادى أن الاعتماد على قياس مرونة الدخل المتاح للتهرب الضريبي - التى تتوقف على مدى التغير فى درجة النفور النسبى من المخاطرة تبعا للتغير فى ١ل - لا يساعد كثيرا فى إجلاء غموض العلاقة بين معدل الضريبة التصاعدية والتهرب الضريبي. وإذا ربطنا بين معدل الضريبة التصاعدية ومستوى العقوبة فإنه من المنطقى اعتبار أن موقف الممول من التهرب يرتبط أساسا بالعائد الصافى الحدى. ولذا فإن أى زيادة فى الدخل سوف تؤدى إلى زيادة معدل الضريبة الحدى الحقيقى عندما تكون شرائح الضريبة تصاعدية وذلك يرتب كأثر تبعى زيادة العقوبة الحدية الصافية على التهرب، وهى نتيجة تقود بدورها إلى دفع الأفراد إلى الإقرار بأكبر جزء من دخولهم الحقيقية. ولكن هذه النتيجة تظل محكومة بثلاثة عوامل

تؤثر على الممول عند تحريره لإقراره الضريبي: أولاً موقفه من المخاطرة خاصة في ظل التغير الذى أصاب دخله، ثانياً شكل دالة العقوبة فى ظل افتراض أنها أكبر من واحد مما يؤدي إلى زيادة معدل الضريبة الفعلية، وأخيراً طبيعة الشرائح التصاعدية للضريبة الأمر الذى يحدد معدلات الضريبة الحدية بالنسبة لكل من ل^١ ول^٢.

ولاشك فى أن العوامل المؤثرة فى العلاقة المتبادلة بين معدل الضريبة و التهرب منها عديدة ومتنوعة. فلا يكفى إثبات أن التهرب الضريبي حساس للمعدلات الحدية للضريبة وأن ل^٢ دالة إيجابية أو سلبية فى ض، وإنما يتعين قياس الأثر الإجمالى الذى ترتبه زيادة أو تخفيض ض على التهرب والحصيلة معاً. ومن الملفت للانتباه أن تتوصل دراسة حديثة إلى أن زيادة سعر الضريبة يؤدي إلى زيادة نسبة الضريبة المدفوعة (ل^٢) ولكن بدرجة أقل بحيث أن كلا من الحصيلة والتهرب يرتفعان فى الوقت ذاته (٢١). فمقاومة التهرب الضريبي تتطلب ليس مجرد تعديل سعر الضريبة ولكنها تتطلب إصلاحاً شاملاً للنظام الضريبي يشمل هيكل الضريبة ومعدلاتها وإجراءاتها وإدارتها والعقوبات المفروضة على التهرب وأساليب تجميع وتدقيق وتحليل المعلومات.

ومما يؤكد عدم وضوح العلاقة بين التهرب وسعر الضريبة ما أظهرته نتائج دراسة علمية قائمة على استبيان أجرى فى بريطانيا حول موقف الناس من الضريبة. فقد تبين من سؤال مباشر أن هناك اعتقاداً سائداً لدى المشاركين فى الاستبيان بأن عدد الممولين المتهربين من الضريبة سيظل ثابتاً حتى ولو تم تخفيض الضرائب. ولكن التحليل المتكامل لمجموع الإجابات يظهر أن هناك ميلاً للتسليم بأن عدد المتهربين سوف يقل إذا انخفضت الضرائب المفروضة على المواطنين. وبالنسبة للموقف من مبدأ تصاعدية الضريبة فإن معظم المشاركين يؤيدون النظام التصاعدي خاصة إذا اقترن بخدمات أكبر للمواطنين. ولكن لوحظ أن أصحاب الدخل الأعلى يعتقدون بشكل أكبر أن نظام الضرائب التصاعدية غير عادل ، على حين تتفاوت انطباعات أصحاب الدخل الأدنى بصدد هذه المسألة (٢٢).

وكما أشرنا سالفاً فإن الاختيار الأمثل لمعدلات الضريبة يتوقف - ضمن عوامل أخرى - على قياس الميل للتهرب من الضريبة propensity to evade كما يتوقف على قياس الميل إلى التحول propensity to shift من العمل إلى الفراغ والراحة leisure كرد على التغير فى معدلات الضريبة. ويرتبط بهذه النقطة الأخيرة بحث تأثير خفض معدل الضريبة على العلاقة بين كل من التهرب الضريبى والتجنب الضريبى tax avoidance ; evasion fiscale. فى هذا الصدد تخلص إحدى الدراسات إلى أن هناك تفاعلاً متبادلاً بين التهرب الضريبى والتجنب الضريبى حيث يميل الممولون إلى إحلال أحد النشاطين محل الآخر (٢٣). فإذا قامت الحكومة بزيادة أسعار الضريبة أو العقوبة المفروضة على التهرب فإن رد فعل الممولين سوف يتمثل أولاً فى زيادة أنشطة التجنب الضريبى. فهذه الأنشطة تحل مباشرة محل أنشطة التهرب إذا ارتفعت نفقة هذه الأنشطة الأخيرة أو انخفض ميل الممولين للمخاطرة. ولكن تجنب الضريبة يؤدي إلى خفض معدل الضريبة الفعلى - خاصة فى ظل نظام الضرائب التصاعدي - الذى يخضع له الدخل الفردى . ويقود هذا الأثر الدخلى - فى ظل فرضية الانخفاض المطلق فى النفور من الضريبة - إلى زيادة أنشطة التهرب. فزيادة سعر الضريبة يؤدي إلى تفضيل الممولين تقليل نشاطهم الإنتاجى أو الاستفادة من الثغرات القانونية (تجنب الضريبة) مما يؤدي إلى تقليل حجم ل خاصة وأن رفع سعر الضريبة يعنى فى الوقت ذاته زيادة العقوبة الحدية المفروضة على التهرب. ولكن بما أن تجنب الضريبة يؤدي إلى خفض ل ٢ فإن الدخل الصافى للممول بعد دفع الضريبة (ل ١) يرتفع مما يعنى أن خوفه من المخاطرة يقل ، ومن ثم يزيد نزوعه نحو التهرب.

ويتأثر التهرب الضريبى أيضاً بتعدد الضرائب المفروضة. فالحكومة تجد نفسها أحياناً مضطرة لفرض ضرائب إضافية بغية تعويض نقص فى إيراداتها سواء بسبب تزايد معدل التهرب الضريبى أو ارتفاع الإنفاق العام. ولكن هذا التعدد فى الضرائب المفروضة على دخل الممول يؤثر سلباً على مرونة النظام الضريبى ويدفع الممولين إلى مزيد من الاتجاه نحو التهرب تخلصاً من الوقوع تحت عبء نظام ضريبى يتميز بالجمود والتعقيد. كذلك فإن فرض أسعار ضريبية متفاوتة على مصادر الدخل المختلفة يؤدي إلى

ظهور شكل خاص من أشكال التهرب الضريبي حيث يقوم الممول بالإقرار بدخله الكلى على نحو سليم ولكنه يوزع هذا الدخل فى إقراره على مصادر الدخل المختلفة بما يتناقض مع حقيقة التوزيع الواقعى. فالممول الذى يتلقى دخله من مصادر مختلفة يقوم بالتهرب حينما يعلن أن جزءا من دخله يعود إلى مصدر يخضع لسعر ضريبي معتدل فى حين أنه قد جاء من مصدر آخر يخضع لسعر ضريبي مرتفع. ويعد هذا السلوك من وجهة نظر الممول أفضل من اللجوء للتهرب الصريح الذى يتخذ شكل عدم الإقرار أصلا بوجود الدخل كليا أو جزئيا وذلك لسببين: أولهما أن هذا النوع من التهرب قلما يلتفت انتباه الإدارة الضريبية ومن السهل أن يمر دون مخاطرة كبيرة، وثانيهما أن هذا السلوك يعتبر فى نظر الناس والمشرع والإدارة الضريبية أقل خطورة ومن ثم يخضع فى حال اكتشافه لعقوبة أخف ولا ينظر إليه اجتماعيا على أنه تهرب صريح. وتتضح هذه الصورة بالنسبة للأشخاص الذين يعملون لحسابهم ويتشكل دخلهم مثلا من مصدرين هما العمل ورأس المال. فإذا ارتفع سعر الضريبة على الدخل من رأس المال وانخفض سعرها على الدخل من العمل فإن ذلك قد يشجع الممول الذى يتشكل دخله من المصدرين لأن ينقل - فى إقراره - جزءا من دخله من المصدر الأول إلى المصدر الثانى حتى يخفف العبء الضريبي الواقع عليه.

غير أن تفضيل الممول التهرب عن طريق التغيير فى مكونات الدخل المعلن على التهرب عن طريق التقليل فى حجم الدخل المعلن إنما يتوقف فى واقع الأمر على عوامل عديدة أبرزها التفاوت فى معدلات الضريبة المفروضة على مصادر الدخل المختلفة، والتفاوت فى العقوبة التى يخضع لها نوعا التهرب المشار إليهما، وكذلك مقدار التفاوت فى نفقات الإخفاء وتبييض الأموال التى ترتبط بكل من نوعى التهرب لاسيما النوع الثانى. ويلاحظ بعض الكتاب أن المبالغة فى الإقرار بالدخل من العمل تعتبر مناورة مستخدمة على نطاق واسع من جانب "مجرمى الياقة البيضاء" white - collar criminals الذين يبحثون دائما عن وسيلة مقبولة لتبييض دخولهم من الرشوة والاختلاس واستغلال النفوذ والتلاعب بالأموال العامة والخاصة والاتجار بالممنوعات دون تحمل

النفقة العالية والمخاطر الكبيرة التي يتطلبها اللجوء لتصدير الأموال إلى الخارج أو تهريبها عبر الحدود أومن خلال شبكات المصارف الأجنبية(٢٤).

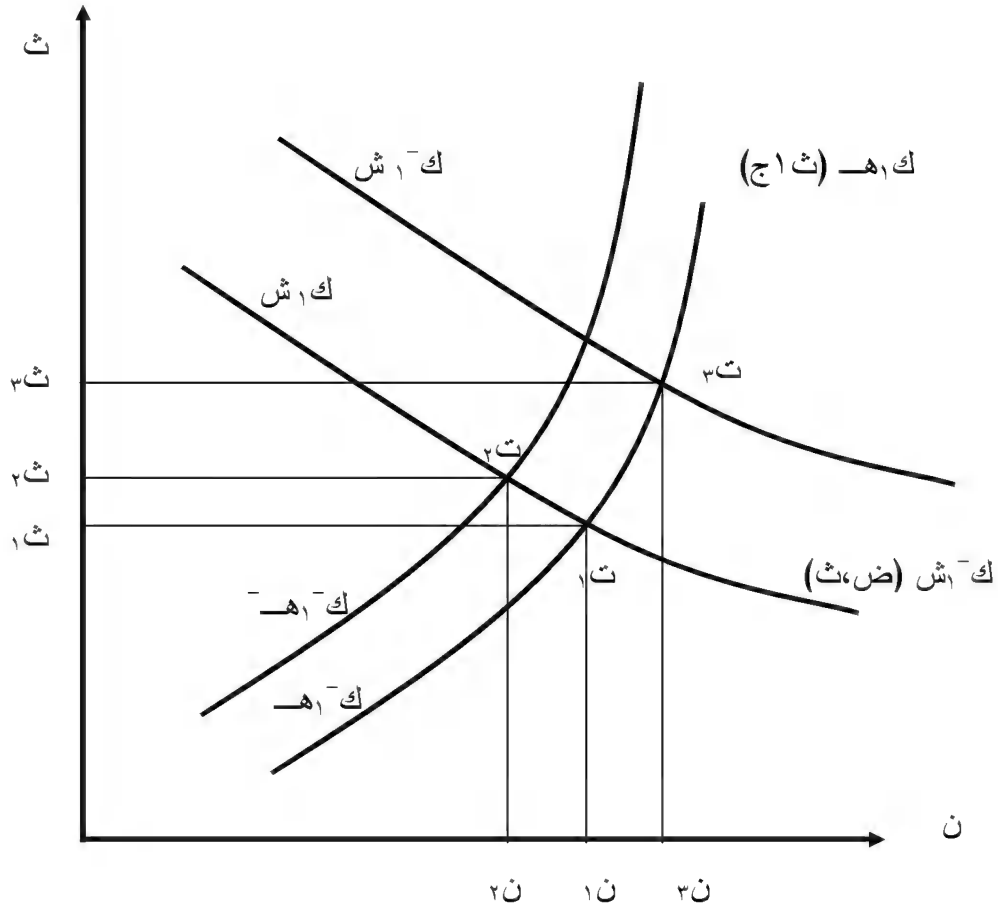
وإذا انتقلنا لبحث تأثير رفع سعر الضريبة الجمركية على التهريب الجمركي، فإن الدراسات المتاحة تظهر أن زيادة التعرفة الجمركية تؤدي إلى رفع أثمان السلع المستوردة بالنسبة للمستهلك المحلي ولكنها تؤدي في الوقت ذاته إلى رفع نسبة التجارة غير المشروعة لإجمالي التجارة المشروعة وتخفيض نفقات التهريب للوحدة الواحدة. غير أن تأثير زيادة التعرفة على الحجم المطلق للواردات غير المشروعة يظل غير محدد، فقد تقود إلى زيادة هذه الواردات في ظل بعض المتغيرات وقد تقود في ظل متغيرات أخرى إلى انخفاضها. أما تأثير زيادة التعرفة على الواردات المشروعة فإنه يكون بوضوح سلبيا وكذلك يفترض أن يكون تأثيرها على مستوى رفاهة المواطنين(٢٥).

و يمكن بيان ما سبق من خلال الشكل رقم (٢). فزيادة التعرفة الجمركية (ض) يجعل الأرباح الحدية المتوقعة من التجارة المشروعة سلبية في كافة نقاط المنحنى ك_١ ش مما يقود إلى انتقال هذا المنحنى إلى أعلى (ك_٢ ش). أما الأرباح الحدية المتوقعة من التجارة غير المشروعة فلا تتوقف على مستوى التعرفة (ض) ولذلك فإن المنحنى ك_١ هـ لا ينتقل من مكانه. ومن ثم يتحقق التوازن الجديد في ت_٣ حيث يكون كل من مستوى الأثمان في السوق المحلية (ث) ونسبة الواردات المهربة للواردات المشروعة (ن) أعلى من مستواهم في ظل وضع التوازن السابق على زيادة التعرفة (ت_١). وبالنسبة لتأثير زيادة التعرفة على حجم الواردات غير المشروعة فهو غامض لأن زيادة التعرفة قد تؤدي إلى خفض هذا الحجم. فرغم زيادة نصيب الواردات غير المشروعة للواردات المشروعة بسبب زيادة التعرفة، فإن الكمية المطلقة للواردات غير المشروعة قد تقل سواء بسبب أثر الإحلال أو أثر الدخل(٢٦). ولكن تجدر ملاحظة أن هذا الاحتمال لا يتفق مع الافتراض الذي يقوم عليه النموذج الأساسي المقترح من

بهاجواتى و هانسن BHAGWATI & HANSEN والذي من مقتضاه أن رفع التعرفة
لا يمكن أن يسبب خفض الكمية المطلقة للواردات غير المشروعة (٢٧).

شكل رقم ٢

الآثار المترتبة على رفع سعر الضريبة الجمركية



مما سبق نتبين مدى الغموض والتضارب في النتائج الذى يكتنف العلاقة بين سعر الضريبة والتهرب منها وذلك على خلاف الوضع بشأن العلاقة بين مستوى العقوبة والتهرب .

٢.٢ أثر تشديد العقوبة على الالتزام الضريبي :

يتأثر قرار الممول بالإقرار بدخله الحقيقي ليس فقط بالسعر الضريبي (ض) ولكن أيضا وعلى وجه الخصوص بمستوى العقوبة المفروضة على التهرب (ع) ومدى احتمال اكتشاف تهربه من قبل السلطات الضريبية المختصة (ح). ولذلك فكما أشرنا سابقا تكون الحكومة فى مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بالخيار بين زيادة الحصيلة عن طريق رفع معدلات الضريبة أو عن طريق تشديد العقوبة والرقابة المفروضة على المتهربين. للوهلة الأولى يبدو أن الخيار الأول هو الأفضل لأنه لا يستلزم استهلاك موارد إضافية ولكن يعيبه أنه يؤدي إلى تشويه السلوك الاقتصادي للممولين. ولذا يرى بعض الباحثين أن الخيار الثانى هو الأفضل حتى مع التسليم بأنه يؤدي هو أيضا إلى تشويه السلوك الاقتصادي للممولين لأنه يرفع المعدل الحدى الفعلى للضريبة. فالواقع أن نوعى التشوهات الناجمين عن هذين الخيارين لا يتماثلان. فرغم أن تشديد كل من العقوبة (ع) والرقابة (ح) يستلزم استهلاك موارد إضافية ليكون فعالا فى حين أن رفع سعر الضريبة (ض) لا يستلزم ذلك، فإن القرار الأخير يقود إلى تشوه اقتصادى أعلى من التشوه الناجم عن زيادة ع و ح لتحقيق نفس الدخل الإضافى (٢٨). وفى ضوء ذلك فإن السياسة المثلى لمواجهة التهرب الضريبي والتهريب الجمركى قد تتطلب تشديد العقوبات وتعزيز إجراءات الكشف والفحص والرقابة على الرغم من نفقة الموارد والتشوه اللذان ينجمان عن ذلك. فلا يجب أن يقتصر النظر على النفقات المباشرة المترتبة على كل سياسة (زيادة ض أو زيادة ع و ح)، وإنما يجب أن يعكس الخيار بينهما التشوه النسبى الناجم عن كل من السياسيتين. فهذا التشوه أعلى فى حالة رفع معدل الضريبة (ض) مقارنة بحالة تشديد مستوى العقوبة (ع) والرقابة (ح) .

وتكاد تجمع كافة الدراسات النظرية والتطبيقية على أن رفع مستوى العقوبة يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي للممول الذى يتمثل فى إقراره بنسبة أعلى من دخله الخاضع للضريبة (ل، ٢٩). كذلك تظهر الدراسات أن تطبيق سياسات عقابية متشددة فى

مواجهة التهريب الجمركى يؤدى إلى رفع مستويات أثمان السلع المستوردة فى السوق المحلية وتخفيض نصيب الواردات غير المشروعة إلى إجمالى الواردات، وكذلك - وهذا هو الأهم - إلى تخفيض الحجم الكلى للواردات غير المشروعة لأنه يزيد نفقة الوحدة من الواردات المهربة (٣٠).

غير أن تشديد العقوبة (ع) لا يتم بمعزل عن إجراءات الكشف والرقابة والمراجعة التى تتخذ لتعزيز احتمالات التعرف على المتهربين (ح). فإذا كانت زيادة ع تؤدى إلى انخفاض التهرب الضريبى، فإن زيادة ح تؤدى أيضا إلى تحقيق نفس النتيجة. ومن هنا ينظر العديد من الاقتصاديين لهاتين الوسيلتين كبدائل فى المعركة ضد التهرب الضريبى. فلتحقيق نفس المستوى من الالتزام الضريبى يمكن زيادة ع مع خفض ح بنفس القدر أو العكس. ولكن يلاحظ أن زيادة ح على عكس زيادة ع تتطلب إنفاقا هاما من جانب الحكومة. فكلما سعت الحكومة لكشف المزيد من التهرب الضريبى كلما توجب عليها تخصيص نفقة أعلى للنجاح فى هذه المهمة. ومن هنا يبدو تفوق ع حيث أنه مع ارتفاع معدل العقوبة فإن وضع ح الأمثل يتناقص بالنسبة لكل مستوى من مستويات دخول الممولين. وهذا يعنى أنه للوصول إلى نفس مستوى الالتزام الضريبى فإنه كلما كانت معدلات العقوبة أكثر ارتفاعا كلما النفقات اللازمة لاكتشاف التهرب أقل أهمية. وإذا بقيت هذه النفقات بدون تغير مع زيادة ع فإن هذا يؤدى إلى انخفاض مستوى التهرب الضريبى (٣١). ولكن هذه النتيجة تتوقف على الموقف الذى يتخذه غالبية الممولين من مبدأ المخاطرة. فالواقع أن بعض الدراسات تظهر أن زيادة ع مع خفض ح له تأثير رادع على المتهربين أكبر من خفض ع مع زيادة ح. فالممولون الذين يخشون المخاطرة سوف يتأثرون بدرجة أكبر بالزيادة فى مستوى العقوبة مقارنة بالزيادة فى إجراءات المراجعة والكشف عن التهرب (٣٢). وبحسب هذا المعنى فإن العقوبة الأقسى تكون دائما أكثر فعالية كأداة ردع للتهرب مقارنة بزيادة النفقات المخصصة لرقابة وكشف المتهربين. وقد وجد بعض الاقتصاديين بعد إجراء العديد من التجارب أن الناس يفضلون دفع ٥ دولارات بدلا من المخاطرة بخسارة ٥٠٠٠ دولار ولو كان احتمال وقوع ذلك مرة فى الألف، غير أنهم يفضلون الإقدام على المخاطرة باحتمال خسارة ٥٠٠٠ دولار

مرة من أربع مرات لو طلب منهم دفع ١٢٥٠ دولاراً. وإذا طبقنا ذلك فى مجال التهرب الضريبى فإن فرصة من خمس عشرة فرصة لتحمل عبء غرامة تبلغ ٥٠ مرة قيمة الضريبة المتهرب منها سوف تكون ذات أثر رادع أقوى من فرض غرامة تبلغ ثلاثة أمثال قيمة الضريبة المتهرب منها ولو كان احتمال وقوع ذلك فرصة من ثلاث فرص (٣٣). وبالإضافة لما سبق يرى بعض الاقتصاديين أن نظم وإجراءات الرقابة بطبيعتها أقل ملاءمة من دالة العقوبة فى التعامل مع اعتبارات العدالة وذلك إذا نظرنا للمجتمع ككل وحاولنا قياس النفقات الخارجية المرتفعة التى يفرضها التهرب الضريبى على كل من الحصيلة و توزيع الدخل (٣٤).

ولكن إذا سلمنا بأن تشديد العقوبة (ع) يفضل غيره من الوسائل فإن التساؤل يثور عن السبب فى عدم قيام الحكومات برفع معدلات العقوبة إلى ما لا نهاية لاستبعاد التهرب تماماً؟ فالوضع الأمثل اقتصادياً - إذا سلمنا بالتحليل السابق - يقتضى أن تكون ح=صفر لتقليل النفقات وفى المقابل تساوى ع ما لانهاية لزيادة فعالية الردع. وهو ما يعنى بوضوح توفير الموارد التى توجه لتعزيز إجراءات الرقابة وتوقيع عقوبة الشنق على المتهربين من الضريبة. وبنفس المنطق فإن تجنب وقوع انتهاكات لقانون المرور يقتضى توقيع عقوبة الإعدام على من يثبت ارتكابه مخالفة مرورية. ففى هذه الحالة نكاد نوقن بأنه لن تقع مخالفة مرورية واحدة ، ومن ثم لن تكون الحكومة مضطرة لشنق أحد!.

توجد فى الواقع اعتبارات عديدة تحول دون التسليم بالمنطق السابق والنظر لزيادة معدل العقوبة كحل أمثل لمشكلة التهرب الضريبى. فالتأثير الرادع للعقوبة مهما كانت جسامتها ليس فعالاً مع كافة الأشخاص وإلا كانت الحكومة بغير حاجة للتطبيق الفعلى لهذه العقوبات وتخففت حتى من النفقة البسيطة المتمثلة فى المرتب الذى يحصل عليه عشاوى! والدليل على ذلك استمرار وقوع جرائم القتل رغم توقيع عقوبة الإعدام على مرتكبيها. كذلك فإن فرض العقوبة القصوى على المتهربين يتعارض مع مبادئ القانون الأساسية. فهناك اعتبارات أخلاقية وقانونية تضع حدوداً للعقوبة التى يمكن فرضها على

هذه النوعية من الجرائم. ومن ذلك احترام مبدأ تناسب العقوبة مع الجريمة. وهنا تجدر ملاحظة أنه مهما زادت العقوبة - أى حتى فى حالة مخالفة المشرع للمبدأ العقابى المشار إليه كما الحال فى مصر التى تنفرد باعتبار التهرب الضريبى جناية مخلة بالشرف والاعتبار وليس مجرد جنحة كما هو الوضع فى معظم دول العالم - فإن المحاكم لا تصدر أحكاما قاسية على المدانين بارتكاب هذه النوعية من الجرائم، بل إن القضاة يترددون فى الحكم بالإدانة إزاء جسامة العقوبة التى يلزمهم القانون بتطبيقها على المدانين. وهو ما يعنى أنه إذا لم يلتزم المشرع باحترام مبدأ تناسب العقوبة مع الجرم المقترف فإن القضاة يحرصون على احترام هذا المبدأ، ومن ثم فإنه من غير المجدى - كعلاج لمشكلة التهرب - إصدار قوانين تتضمن عقوبات بالغة القسوة ضد المتهربين.

وتحديد مدى التناسب بين العقوبة والجريمة متصل بالأخلاقيات والمشاعر السائدة فى المجتمع، الأمر الذى يبرز أهمية إجراء دراسات حول موقف الناس من جريمة التهرب الضريبى ومن المتهربين. وفى هذا الصدد نود أن نشير إلى نتائج دراستين استطلاعتين تمت إحداهما فى الولايات المتحدة الأمريكية والأخرى فى المملكة المتحدة. فقد لاحظت الدراسة الأولى التى استهدفت التقصى عن أخلاقيات الضريبة وسلوك الممولين أن معظم المشاركين يعتبرون التهرب الضريبى جريمة ولكنهم لا يعتقدون فى الوقت ذاته أن من الواجب عليهم أن يبلغوا الحكومة أسماء المتهربين. ويعتقد معظمهم بأنه من الضرورى احترام القوانين الضريبية ولكنهم لا يشعرون بأن خرق هذه القوانين يشكل جريمة خطيرة تستحق السجن كعقاب. وفى اعتقادهم يعد التهرب الضريبى أقل خطورة من الجرائم العنيفة كالاختطاف أو السكر أثناء قيادة السيارات أو إصابة الغير بالسيارة والهروب من موقع الحادث أو السرقة بالإكراه. وبالمقارنة مع جرائم الملكية والأموال الأخرى يعتقد معظم المشاركين أن التهرب الضريبى أقل خطورة من الاختلاس والرشوة والحريق العمد . فهو لا يعدو أن يكون إلى حد ما أكثر خطورة من " سرقة دراجة " (٣٥).

وأشارت الدراسة الثانية التى استهدفت تقصى " عقلية الممولين " إلى أن مواقف هؤلاء من العقوبة على التهرب الضريبى تتباين بحسب مستوى دخولهم وأعمارهم

وأوضاعهم الاجتماعية. فالأفراد الذين تتجاوز دخولهم ٦٠٠٠ جنيه إسترليني يتفقون على أن الممولين الذين يتهربون من مبالغ غير كبيرة يجب أن يعاملوا برفق من قبل القانون. أما الأفراد الذين تقل دخولهم عن ذلك فيختلفون في الرأي. فالذين ينتمون إلى الشرائح الاجتماعية الأدنى يرون أكثر من غيرهم وجوب معاملة المتهربين من مبالغ صغيرة بالقسوة المناسبة .

والمتقدمون في العمر يعترضون بشكل أقل مقارنة بصغار السن على فكرة وجوب معاملة المتهربين من مبالغ صغيرة معاملة قانونية رحيمة. ولعل المهم أكثر من غيره في هذه النتائج هي أنها تظهر أن مواقف المشاركين في الاستقصاء من جريمة التهرب تنصرف إلى أهمية المبالغ المتهرب منها أكثر من انصرافها إلى مسألة أخلاقيات التهرب (٣٦). وربما يكمن تفسير نتائج هاتين الدراستين في أن العديد من المجتمعات تشعر بعدم الراحة عند توقيع عقاب شديد على بعض الأفراد الذين يتم كشف تهريبهم - غالبا بطريق الصدفة أو القرعة كما يحدث في معظم الدول الغربية - بينما ترتكب ذات الأفعال أعداد غفيرة من الممولين لا يتم اكتشاف تهريبهم.

ويحد من فرض عقوبات قاسية على المتهربين إضافة لما سبق أن اختفاء التهرب بصورة تامة ربما لا يكون هو الوضع الأمثل optimal إذا أخذنا في الاعتبار نفقات التطبيق والطبيعة الاستراتيجية للعلاقة المتبادلة بين السلطة الضريبية والممولين (٣٧). فهناك في الواقع شكا كبيرا في صحة ما تفترضه النماذج النظرية من أن فرض العقوبة مسألة بسيطة تتحكم فيها الحكومة كليا و بأدنى نفقة. فليس صحيحا أن زيادة ع تتم - على العكس من زيادة ح - بدون نفقات. فالعقاب الذي ينزله المجتمع بالمتهربين مكلف ماديا من أوجه عديدة حيث يشتمل على نفقات القبض على المتهربين والتحقيق معهم ومحاكمتهم وحراستهم وإعاشتهم داخل السجون فضلا عن الخسارة الاجتماعية التي تترتب على تحول هؤلاء من منتجين إلى معالين. كذلك فإن أشكال العقوبة متفاوتة تتراوح بين الغرامة والمصادرة والحبس والسجن، ومن الصعب قياس القيمة النقدية لسنوات الحبس أو السجن لكي نتعرف على دالة منفعة المتهرب ونفهم طبيعة المخاطرة

التي يقدم عليها عندما يقرر التهرب. ففي مقابل منفعة مادية (زيادة في الدخل الصافي) يخاطر الممول بفقد حريته (قضاء مدة في السجن)، وهي مخاطرة تختلف بطبيعتها عن حالة كون العقوبة تقتصر على خسارة مادية فقط. وفضلا عن ذلك فإنه على عكس النظرة الساذجة naive للواقع التي تقدمها النماذج النظرية فإنه ليس حقيقيا أن كل من يكتشف تهربه سوف يقوم بدفع الغرامات أو قضاء مدة العقوبة البدنية المنصوص عليها قانونا. فتوجد دائما صعوبات أمام موظفي الإدارة الضريبية لإثبات دخل الممول وتهربه أمام المحاكم التي تتمتع عادة بخيارات واسعة في تحديد طبيعة ومدى العقوبة المفروضة على من تثبت إدانتهم. كذلك لكي فإنه لكي يكون أثر العقوبة فعالا - كما تفترضه هذه النماذج - فإنه يجب تطبيقها سريعا. ولكن مع طول إجراءات التقاضي وتطبيق العقوبات بعد سنوات طويلة بعدما تستنفد الطعون أمام مستويات القضاء المختلفة، فإنه من غير المتوقع أن تظل العقوبة محتفظة بخاصتها الرادعة. ولا جدال في أن مفهوم الردع يتأثر سلبيا أيضا بما درجت عليه الإدارات الضريبية من القيام بعمليات مساومة وتصالح وعفو عن المتهربين قبل إجراءات المحاكمة أو خلالها. فذلك يلقي ظللا من الشك حول جدية احتمال التطبيق النهائي للعقوبة الرادعة التي يفرضها القانون. فعلى عكس ما تقول به النماذج النظرية فإن الشك لا يثور في ذهن الممول المتهرب فقط بشأن احتمال اكتشاف تهربه، وإنما أيضا بشأن احتمال تطبيق العقوبة المنصوص عليها قانونا فعليا عليه في حالة اكتشاف تهربه.

لكل الأسباب السابقة يصعب علينا التسليم بأن زيادة مستوى العقوبة يقود إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبي بدون نفقة إضافية. وقد يكون خلف اعتقاد الاقتصاديين بأن تشديد العقوبة لا يستلزم نفقة إضافية تصوران: أولهما افتراض أن الهياكل والآليات القانونية والقضائية موجودة من قبل ولا يتطلب الأمر سوى مزيد من التشدد من جانب المشرع والقائمين على تنفيذ القانون الضريبي في مواجهة المتهربين، وثانيهما هو افتراض وقوع تطور تقني في آليات الردع العقابي يزيد من كفاءتها بدون استلزام نفقات إضافية (٣٨).

وبالنسبة لطبيعة العقوبة التي تفرض على جرائم التهرب الضريبي فإن غالبية القوانين تفرق بين نوعين من العقوبة:

- عندما يكون خرق القانون واضحا فإن فعل التهرب يصنف على أنه جنحة وتأخذ العقوبة شكل غرامة ثقيلة أو الحبس أو كلاهما معا إضافة إلى دفع قيمة الضرائب المتهرب منها والفوائد المقررة عليها. وقد تقتزن العقوبة الأصلية بعقوبات تكميلية، ومن ذلك ما درجت عليه القوانين الضريبية في دول أمريكا اللاتينية من إعطاء الإدارة سلطة غلق المنشآت المتهربة لمدد معينة مما كان له أثر رادع على التهرب في هذه الدول.

- عندما تكون المخالفات أقل أهمية فإنه يفرض على الممول أن يدفع غرامة تصل إلى أضعاف قيمة الضريبة المتهرب منها أو الدخل غير المعلن.

ورغم أن الغرامة -مقارنة بعقوبة السجن- تبدو بالنسبة لبعض الاقتصاديين أداة أكثر جاذبية لعقاب وردع المتهربين من الضريبة لأنها تستلزم نفقات أقل عند التطبيق ولأنها تشكل نوعا من التحويلات من المتهربين إلى بقية المجتمع، ورغم أن بعض الدراسات النظرية تظهر أن متطلبات الكفاءة تقتضى رفع مستويات العقوبة المالية إلى أعلى مدى ممكن قبل التفكير في زيادة جهود إنفاذ القوانين الضريبية (٣٩)، إلا أن أنواعا أخرى من العقوبة قد تفضل الغرامة في بعض الحالات مثل لجوء المتهرب للإفلاس للتخلص من العقوبة ومن ديونه الضريبية. فوجود أشكال أكثر قسوة من العقاب قد يكون ضروريا لضمان إرغام المتهربين على دفع الغرامات المحكوم بها (٤٠). وحيث أنه لا جدال في أن طبائع الناس مختلفة من حيث مدى تأثرها بكل نوع من أنواع العقوبة، فإن تنوع العقوبات يعد أمرا مفيدا لضمان استمرار تأثيرها الرادع و الوقى من الجريمة.

وتتجه آراء الاقتصاديين إلى تفضيل فرض الغرامة على قيمة الضريبة المتهرب منها وليس على الدخل الذى تم إخفاؤه. فيرى البعض أن البديل الأول هو الأمتل (٤١)، كما يراه البعض الآخر أكثر تمشيا مع مضمون القوانين الضريبية الأمريكية (٤٢). وتخلص إحدى الدراسات إلى أنه إذا افترضنا أن معدل الضريبة الحدى قد ارتفع وفي

الوقت ذاته ارتفعت التحويلات الإجمالية lump - sum transfer من الحكومة إلى الأفراد لتعويض الزيادة في معدل الضريبة وبحيث لم تتغير الحصلة المتوقعة من جانب الحكومة كما لم تتغير المنفعة المتوقعة من جانب الممول، فإن التهرب الضريبي سيزيد إذا فرضت الغرامة على الدخل غير المعلن undeclared income بينما سيقبل إذا فرضت الغرامة على الضريبة المتهرب منها evaded tax. فتأثير العقوبة على التهرب يتوقف أساساً على صيغة العقوبة المقترحة (٤٣). ويشكل احتمال زيادة التهرب مع ارتفاع مستوى العقوبة حالة خاصة للغاية. ففي وضع التهرب الجزئي قد تؤدي زيادة مستوى العقوبة (ع) إلى زيادة نسبة التهرب إذا اقترن ذلك بانخفاض في مستوى نفقات الرقابة والكشف عن المتهربين (ح) إلى ما دون زيادة مستوى ع، أو اقترن ذلك بزيادة حجم التحويلات النقدية وتم فرض العقوبة على الدخل غير المعلن بدلاً من فرضها على قيمة الضريبة المتهرب منها.

ولتأكيد فعالية أثر العقوبة على التهرب يمكن التفكير في جعل معدل العقوبة تصاعدياً بالنسبة لشرائح الدخل. ومثال ذلك جعل الغرامة تتراوح بين ١٠٠% و ٢٠٠% بالنسبة لشريحة الدخل التي لا تزيد عن مائة ألف جنيه وجعلها تتراوح بين ٣٠٠% و ٤٠٠% بالنسبة لشريحة الدخل التي تزيد عن ذلك. ولا يوجد حتى الآن تطبيق لمثل هذه التصاعدية ولكنها قد تكون -في رأي البعض (٤٤)- مفيدة لمواجهة التزايد في ظاهرة التهرب الضريبي خاصة لدى أصحاب الدخل العليا الذين يتميزون كما أشرنا آنفاً بأنهم أقل نفوراً وأكثر إقداماً على المخاطرة بالتهرب الضريبي. فالتفكير في جعل معدل العقوبة تصاعدياً يستهدف أساساً جعل الأمانة هي الخيار الأفضل. ولكن إدخال هذا النظام يتطلب دون شك إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية. ولذلك فإن الأولوية ربما تكون لزيادة مستوى الرقابة والمراجعة مع ارتفاع مستوى الدخل.

٢.٣ أثر سياسات الكشف عن التهرب على الالتزام الضريبي :

كما أوضحنا في البداية فإن النماذج النظرية بدءا من نموذج الينجهام و ساندمو ALLINGHAM & SANDMO تعتبر الإقرار الضريبي قرارا من الممول في ظل عدم اليقين decision under uncertainty. وسبب ذلك هو أن عدم إقرار الممول بدخله الحقيقي كاملا للسلطات الضريبية لا يؤدي بصورة آلية لرد فعل يتمثل في توقيع العقوبة المقررة للتهرب عليه. فالواقع أن الممول يكون بالخيار بين استراتيجيتين: الأولى هي الإقرار بدخله كاملا، والثانية هي الإقرار بأقل من دخله الحقيقي. فإذا اختار الممول الاستراتيجية الثانية فإن الدين الضريبي النهائي الذي سيتحمله سوف يتوقف على ما إذا كانت الإدارة الضريبية سوف تخضعه للمراجعة أو التدقيق audit أم لا. فإذا أخضع للمراجعة سوف يكون وضعه المالي أسوأ وإذا لم يخضع فسوف يكون وضعه المالي أفضل. وتفترض النماذج النظرية أن احتمال الخضوع للمراجعة (ح) يعد عنصرا خارجيا بالنسبة لإرادة الممول. فهو يتعامل معه لحظة قرار الإعلان عن الدخل كأمر معطى given مستقل تماما عن المبلغ الذي يضمه إقراره الضريبي (٤٥). ويرجع ذلك إلى أن هذه النماذج تفترض أن اختيار الممولين للمراجعة يتم بطريق القرعة ومن ثم تكون الصلة منبثة بين مضمون الإقرار وعملية الاختيار للمراجعة.

غير أن هذه الافتراضات لم تعد تحظى بموافقة عدد كبير من اقتصاديي المالية العامة الذين يرون أن أسلوب القرعة عقيم في محاربة التهرب الضريبي وأنه من واجب الإدارة الضريبية أن تتبنى استراتيجية للمراجعة تمكنها من تعظيم الحصيلة الصافية المتوقعة.

وتتطوى مثل هذه الاستراتيجيات على وضع قواعد منطقية لاختيار من يتم مراجعة إقراراتهم وفحص موقفهم المالي بدقة. فعلى سبيل المثال يمكن ربط أولويات اختيار الممولين للمراجعة بعناصر عدة مثل مدى جدية احتمال وجود تلاعب في بيانات الإقرار وأهمية الحصيلة المتوقعة من وراء عملية المراجعة وأهمية النفقة التي تتحملها الإدارة في

عملية المراجعة. ومن الواضح أنه لكي يكون قرار الإدارة مثاليا optimal من الناحية الاقتصادية فإنه يتعين أن تكون المنفعة التي تتوقع الإدارة الحصول عليها من وراء العنصرين الأول والثاني أكبر من النفقة التي تتحملها بسبب العنصر الثالث. كذلك يمكن أن تتضمن استراتيجية المراجعة افتراضات معينة تيسر عملية اختيار الممولين محل المراجعة، ومثال ذلك:

- افتراض أن الأغنياء لديهم ميل أكبر من الفقراء للتهرب من الضريبة.
- افتراض أن الإقرارات التي تتضمن دخولا أقل تعكس سلوكا تهربيا أكبر من غيرها.
- افتراض متوسط معين لدخل المشتغلين بالمهن والأعمال والوظائف المختلفة، ومن ثم مقارنة الدخل المقر به بالدخل "المعتاد" لأهل هذه المهنة أو الوظيفة.
- افتراض أن التغير السلبي الكبير في دخل الممول يعكس ميلا أكبر للتهرب، ومن ثم يكون من المفيد مقارنة الإقرار المقدم من الممول بإقراراته في الأعوام السابقة.
- افتراض أن الدخول التي تكون من مصادر أخرى بخلاف الأجور هي الأكثر عرضة للإخفاء والتهرب من الضريبة.
- ومن الجلى أن ما سبق هي مجرد افتراضات قابلة دائما لإثبات عكسها.

ويمكن تصوير العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية في شكل لعبة game. فالممول يقرر أولا القدر من دخله الذي يعلن عنه في الإقرار الذي يقدمه إلى الإدارة الضريبية وهو يدرك أن العناصر التي يقر بها تؤثر على موقف الإدارة من هذا الإقرار: القبول به أو الشروع في مراجعة الموقف المالي للممول لاكتشاف احتمال تهربه. أما الإدارة الضريبية فتقوم من جانبها باستخدام المعلومات التي يتضمنها الإقرار لتقرر - في ضوء النفقة المتوقعة - فحص ومراجعة الموقف المالي للممول من عدمه. ونتيجة هذه "اللعبة" تؤثر بشكل جدى على مدى الالتزام الضريبي بالنسبة للممول وعلى استراتيجية المراجعة التي تتبعها الإدارة الضريبية.

فى ضوء ما تقدم نرى أن الإدارة الضريبية تملك عند تحديد سياستها المثلى للفحص أو المراجعة الخيار بين أربعة بدائل:

- عدم مراجعة أى ممول .
- مراجعة كافة الممولين .
- مراجعة بعض الممولين الذين يتم اختيارهم عشوائيا .
- مراجعة بعض الممولين الذين يعلنون دخلا أقل من مستوى معين تراه الإدارة - فى ضوء المعايير والافتراضات المشار إليها سلفا - أقل مما يتوقع أن يكون الدخل الحقيقى.

وجدير بالملاحظة أن الإدارة إذا قامت بمراجعة الممولين الشرفاء الذين أعلنوا دخولهم بصدق فإنها لن تحصل على أى دخل إضافى (سواء فى شكل ضريبة غير مدفوعة أو غرامات) وإنما فقط سوف تتحمل نفقات المراجعة وهو ما يتنافى مع متطلبات الخيار الأمثل. ولهذا فإن فكرة قصر المراجعة على بعض الممولين لا تخلو من الجاذبية خاصة إذا أمكن رسم سياسة فعالة تيسر تحديد الممولين الذين يكون منتجا ترشيحهم بالأولى عن غيرهم لعملية المراجعة.

ويعرض بعض الاقتصاديين مسألة المراجعة فى شكل علاقة متبادلة بين مسئول وتابع principal - agent. فيفترض أولا أن الدخل متغير عشوائى، وثانيا أن تحديد قيمة الدخل الحقيقى الخاضع للضريبة (ل) يتم من قبل الممول بدون أدنى نفقة ولكن الإدارة الضريبية تتحمل نفقة إذا رغبت فى التعرف عليه، وثالثا أن هدف الإدارة هو تعظيم الحصيلة الصافية المتوقعة بعد خصم نفقات المراجعة (لأن المسئول (الإدارة) يرغب فى تعظيم حصيلته الصافية ولكنه لا يستطيع معرفة الدخل الحقيقى للتابع (الممول) ما لم تتم عملية المراجعة). فى هذا التصور يطلب المسئول من التابع أن يقر بدخله وبعدها يتخذ قرارا بشأن ما إذا كان يخضع هذا الممول للمراجعة أم لا. وسوف تكون استجابة التابع لذلك - لحظة تحرير الإقرار - متوقفة على حساباته التى تستهدف تعظيم رفاهته (٤٦). وتؤكد ما سبق نتائج إحدى الدراسات التجريبية التى تظهر أن اختيار

الممولين للمراجعة بناء على دراسة إقراراتهم يؤدي إلى التزام ضريبي أكبر بنفقة أقل مقارنة بنظام القرعة حتى ولو كان معدلها يصل إلى ٣٠ أو ٥٠% من مجموع الممولين (٤٧).

ويفترض بعض الاقتصاديين أن عنصر الزمن يلعب أيضا دورا في قرار الممول بالتهرب من عدمه. فالمتوقع أن يؤدي اكتشاف تهرب أحد الممولين في السنة الحالية (س) إلى تحفيز الإدارة الضريبية على إعادة فحص إقراراته المتعلقة بالسنوات السابقة (س-١، س-٢، ...) لاكتشاف تهربه المحتمل في تلك السنوات. ولهذا فإنه يفترض أن الممول الرشيد سوف يفكر في هذا الاحتمال عندما يخاطر بتضمين إقراره دخلا يقل عن الدخل الحقيقي. فالمشكلة التي تثيرها العلاقة المتبادلة بين الإقرارات المتتابعة للممول تأخذ في الواقع بعدين:

- البعد الأول هو أن إقرار الممول الحالي سوف يتأثر بإقراراته السابقة لأن هذه الأخيرة تؤثر على العقوبة التي يمكن أن يخضع لها إذا اكتشف تهربه.
- البعد الثاني هو أن إقرار الممول بالتهرب اليوم سوف يرهن المستقبل باعتبار أن العقوبة المقررة سوف تبقى سيفا مسلطا و لكن في صورة مؤجلة.

ولا جدال في أن الممول قصير النظر myopic سوف يغفل آثار تهربه اليوم على مستقبله وسوف يتعامل مع الماضي كشيء معطى، ومن ثم سوف يسعى فقط إلى تعظيم منفعته الحالية. أما الممول الرشيد فسوف يدرك أنه بتهربه اليوم سوف يضع نفسه غدا في وضع أسوأ، ومن ثم سوف يسعى لتعظيم منفعته ليس فقط اليوم ولكن على مدى حياته كلها lifetime utility. وفي ضوء ذلك يتوقع أن يكون إقرار الممول الرشيد أعلى دائما من إقرار الممول قصير النظر (٤٨). ولكن من الناحية التطبيقية تمنح بعض التشريعات الضريبية نوعا من الحصانة ضد الملاحقة عن أى تهرب سابق. فلدى كل من المكسيك وكولومبيا على سبيل المثال برامج تقضى بأن يضمن الأفراد الذين يكشفون عن زيادة محددة في إقراراتهم الضريبية عن سنة ما عدم مراجعتهم عن السنوات السابقة إذا كان الإقرار الحالي دقيقا. ولا جدال في أن ذلك يؤثر سلبا على الالتزام الضريبي

للممول. ولذا فإن الحل الأكثر اعتدالا لتشجيع الممول على الإقرار بدخله الحقيقي دون الخوف من انعكاسات ذلك على ماضيه الضريبي هو أن يكتفى بأن يضمن له أن الزيادة فى إقراره الضريبي لن تزيد من احتمال إخضاعه للمراجعة عن تهربه فى الماضى. فهذه الزيادة فى الإقرار لن تكون سببا لمراجعة موقف الممول الضريبي فى السنوات السابقة ولكنها لا تعطيه حصانة ضد مثل هذه المراجعة إن توفرت أسباب أخرى لقيامها.

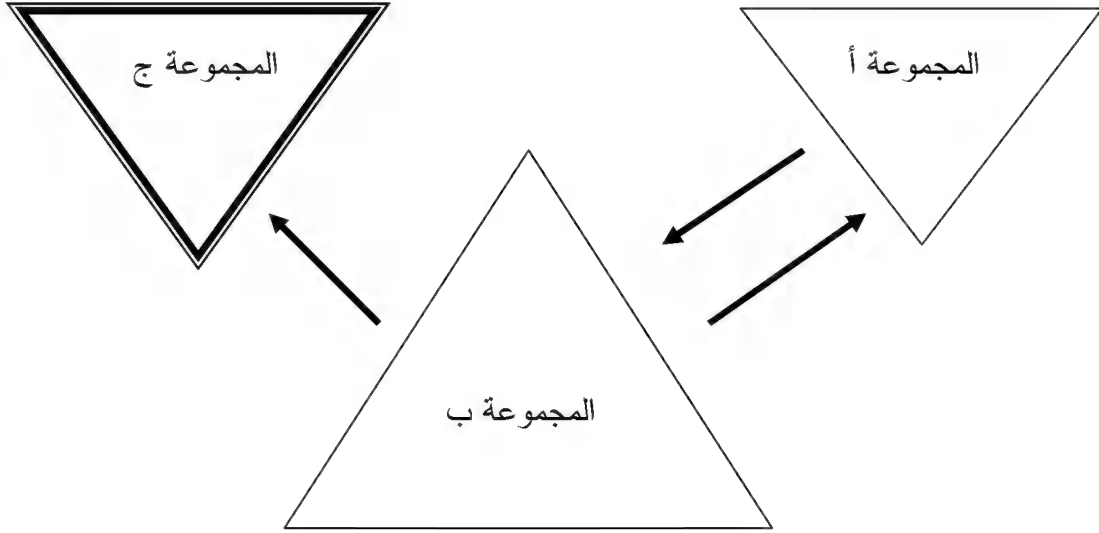
وفى سبيل الاستفادة أيضا من عنصر الزمن وتاريخ الفرد الضريبي فى تعزيز الالتزام يقترح البعض أن تقوم الإدارة الضريبية بتقسيم الممولين إلى ثلاث مجموعات:

- المجموعة أ وتمثل نسبة غير كبيرة من الممولين الذين لا يوجد شبهة على قيامهم بالتهرب الضريبي فى السابق، ولا يتم اخضاعهم للمراجعة إلا نادرا.
- المجموعة ب وتضم الكتلة الرئيسية من الممولين، ويتم اخضاعهم للمراجعة وفقا للمعدل الملائم الذى تراه الإدارة الضريبية.
- المجموعة ج وتضم الممولين الذين تم فى الماضى مراجعتهم وتبين قيامهم بالتهرب من الضرائب المقررة عليهم. وهؤلاء يتم اخضاعهم جميعا للمراجعة.

ويتم الانتقال بين هذه المجموعات على النحو الذى يوضحه الشكل رقم ٣. فأفراد المجموعة أ يظلون فيها ما لم يثبت تهربهم فينتقلون بعدئذ إلى المجموعة ب. وينتقل أفراد المجموعة ب الذين تثبت أمانتهم الضريبية إلى المجموعة أ ، بينما ينتقل من يثبت تهربه منهم إلى المجموعة ج. أما أفراد المجموعة ج فيبقون فيها خاضعين للمراجعة المستمرة.

شكل رقم ٣

مجموعات الممولين في ظل نظام ديناميكي للمراجعة



وميزة هذا الاقتراح عند مؤيديه هو أنه يقلل من حجم التهرب الضريبي لأن الاختيار الأمثل لأفراد المجموعة ب التي تشكل الكتلة الرئيسية للممولين هو الإقرار بدخولهم بأمانة وإلا تعرضوا للانتقال إلى المجموعة ج التي يتعرض أفرادها لمراجعة مستمرة. وإزاء هذه المراجعة لا يملك أفراد هذه المجموعة الأخيرة أيضا إلا كتابة إقراراتهم بأمانة تامة وإلا تعرضوا لتوقيع العقوبات المقررة على المتهربين. ورغم أن أفراد المجموعة أ لديهم فرصة كبيرة للتهرب حيث لا يخضعون للمراجعة إلا لماما إلا أن عددهم غير كبير نسبيا. ومن ثم فإن حجم التهرب الضريبي سيظل محدودا حتى ولو تهرب جميع أفراد المجموعة أ وذلك مقارنة بالحجم الحالي للتهرب في معظم المجتمعات. ولكن تطبيق هذا النظام يستلزم أمران: أولا إعلام الممولين بهذا التقسيم وبالمجموعة التي ينتمي إليها كل منهم، وثانيا عدم أخذ الماضي الضريبي للممول في الحسبان عند تحديد معدل المراجعة طالما ظل في نطاق المجموعتين أ و ب (٤٩).

ويثير افتراض إتباع الممول سلوكا استراتيجيا في مسألة التهرب الكثير من التحفظ لعدم واقعيته. فعلى سبيل المثال أظهرت نتائج دراسة تجريبية experimental استهدفت

اختبار منهج الاستكشاف heuristics أو قواعد المعرفة الإدراكية rules of thumb التى يستخدمها الممولون فى اتخاذ قراراتهم فى مجال التهرب الضريبى أن الممولين لا يقومون بتحليل استراتيجى للتوصل إلى القرار الأمثل فى هذا المجال وإنما يكتفون باستخدام قواعد المعرفة الادراكية المباشرة. وقد تبين على الأخص أن المرور بتجربة المراجعة لدى الإدارة الضريبية يؤدى فى الأغلب إلى مزيد من الصدق فى تحرير الإقرار الضريبى حتى ولو كان احتمال التعرض ثانية لهذه التجربة يتوقف على المصادفة وحدها (٥٠). ويؤكد ذلك ما تنتهى إليه دراسة أخرى من أن تحليل العوامل واختيار نسب التوزيع لمختلف الأنشطة غير المشروعة يكشف عن أن العامل الرئيسى الذى يفسر سلوك الأفراد تجاه الالتزام الضريبى هو مجرد الخوف من احتمال اكتشاف تهربهم من قبل السلطات المختصة وتعرضهم للملاحقة القانونية (٥١).

ورغم أهمية الجهود التى يبذلها الاقتصاديون لاقتراح استراتيجيات ذات كفاءة لتيسير عملية المراجعة فإنه ينبغى أن ندرك أن نجاح تطبيق مثل هذه الاستراتيجيات يكون رهينا بوجود وضع التوازن الذى يستدعى أن يكون سلوك كافة الممولين رشيدا فى مواجهة الخيارات المعروضة عليهم. فلو قرر الممولون كافة التهرب فى جميع الأحوال فإن أى استراتيجية مقترحة للمراجعة ستكون عقيمة تماما. كذلك يستدعى وضع التوازن أن يكون سلوك الإدارة الضريبية رشيدا يوازن دائما بين المنافع والنفقات المرتبطة بعملية المراجعة. غير أنه لا توجد لدى الاقتصاديين حتى الآن معرفة كافية تجلّى العلاقة بين القدرة على اكتشاف التهرب والنفقات المخصصة لعمليات المراجعة. والتساؤل لازال يثور حول ما إذا كانت هذه العلاقة تتغير مع تغير مستويات الدخل أم تظل ثابتة؟ وعما إذا كانت تختلف باختلاف مصادر الدخل أم تظل ثابتة؟. ومع ذلك فإن الاستنتاج المنطقى يدفعنا لافتراض أن هذه العلاقة تتغير فى الحالتين، أى فى حالة تغير مستوى الدخل وحالة تغير نوع المهنة أو النشاط الذى يولد الدخل. وهو استنتاج تؤكده الدراسات التطبيقية والتجريبية.

فتشير نتائج إحدى الدراسات (٥٢) إلى أن زيادة النفقات المخصصة للمراجعة أو تحسين مستوى أداء الإدارة الضريبية يقود إلى زيادة احتمالات اكتشاف التهرب (ح)، وأن زيادة ح تؤدي بدورها إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبي. وهي نتيجة يقر بها كافة الاقتصاديون تقريبا. وتظهر نتائج دراسة أخرى (٥٣) أن سياسة الفحص والمراجعة في حالة التوازن تتطلب تخصيص موارد كبيرة لفحص الممولين الذين يقرون بالمستويات الأدنى للدخل. كما لوحظ أن الممولين أصحاب الدخل الأكبر يقرون بصورة أقل بدخولهم الحقيقية مقارنة بالمولين أصحاب الدخل الأدنى. وكذلك تبين أن تصاعدية الضريبة في ظل المعلومات الناقصة التي تحوزها الإدارة الضريبية تصبح تراجعية أو ارتدادية regressive، بمعنى أن معدلات الضريبة المتوسطة المتوقعة تنخفض مع ارتفاع الدخل.

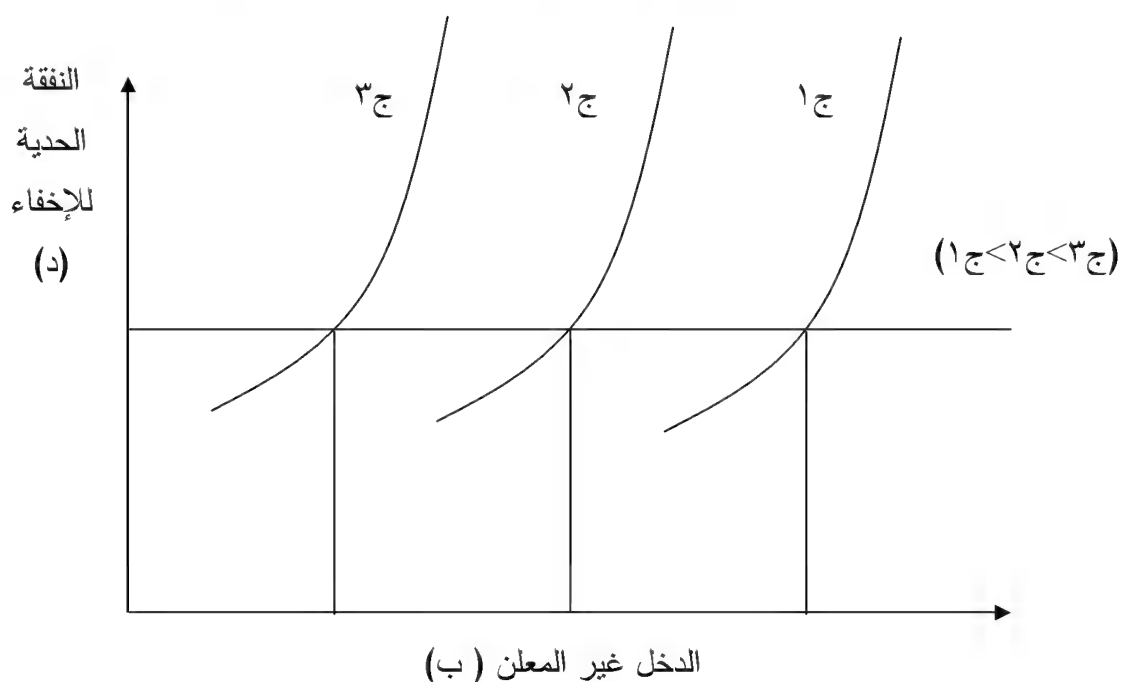
ومن الجدير بالملاحظة أن زيادة إنفاق الإدارة الضريبية على عمليات رقابة ومراجعة المتهربين وان كان يؤدي إلى زيادة ح فإنه يؤدي في الوقت ذاته إلى زيادة النفقات الخاصة الموجهة نحو إخفاء التهرب وهو ما يقود في اتجاه عكسي إلى خفض ح. وتشمل هذه النفقات الخاصة ما يصرف على إخفاء مصدر الدخل أو ما يدفع للاستعانة بالمحاسبين والمحامين ومصاريف النزاعات القضائية مع الإدارة الضريبية والتعرض للعقوبات والغرامات المحتملة. ويفسر اتجاه الممولين لإنفاق الأموال على عمليات تغطية التهرب الجزئي بدلا من التهرب الكلي بأن عدم الإقرار بقيمة ١٠% من الوعاء الضريبي أيسر في الإخفاء من عدم الإقرار بـ ٩٠% من هذا الوعاء. فالنفقة الحدية لإخفاء الدخل حتى نسبة ١٠% تكون أقل من قيمة الضريبة التي يتعين دفعها، على حين أن النفقة الحدية لإخفاء نسبة من الدخل أكبر من ذلك تتجاوز قيمة الضريبة الواجبة، وذلك بصرف النظر عما إذا كان هذا الإخفاء جيدا أو غير جيد، مشروعا أو غير مشروع (٥٤). ويدعم ذلك أن احتمال اكتشاف التهرب يكون عادة دالة متصاعدة في المبلغ غير المعلن من الدخل. فكلما أخفى الممول مزيدا من دخله الحقيقي كلما كان أكثر عرضة لإجراءات المراجعة. ويفسر ذلك بوجود صلات متبادلة ومستمرة بين الإدارة الضريبية والممولين. فاحتمال اكتشاف التهرب ليس مؤشرا خارجيا (معطى) ولكنه

يتوقف على الإشارات (المعلومات) التي يعطيها الممول للإدارة الضريبية. وكلما زاد ابتعاد هذه الإشارات عن الحقيقة كلما لفتت انتباه مسؤولي الضرائب وأصبح الممول أكثر عرضة لإجراءات المراجعة (٥٥).

ويظهر الشكل رقم ٤ العلاقة بين النفقة الحدية لإخفاء الدخل (أو التهرب من الضريبة) من جانب الممول (د)، والنفقة الحدية لاكتشاف الدخل غير المعلن (ج) التي تتحملها الإدارة الضريبية، والدخل غير المعلن (ب). فإذا وضعنا ب على المحور الأفقي و د على المحور الرأسى، فإنه يمكننا فى ظل سعر ضريبي معين (ض) افتراض وجود ثلاثة منحنيات (ج ١ ، ج ٢ ، ج ٣) تتناسب مع التغير فى قيمة النفقات الحكومية المخصصة لاكتشاف التهرب. فالواقع أن النفقة الحدية لإخفاء الدخل تكون دالة فى قيمة الدخل غير المعلن، ومن ثم فإن الممول الرشيد سوف يخفى الدخل حتى النقطة التى تتعادل فيها النفقة الحدية لهذا الإخفاء مع قيمة الضريبة المتهرب منها. وبناء على ذلك فإن دخل الممول غير المعلن سوف يكون ب ١ عندما تنفق الحكومة ج ١ لمواجهة التهرب، ويكون ب ٢ عندما تنفق الحكومة ج ٢، ويكون ب ٣ عندما تنفق الحكومة ج ٣ (٥٦).

شكل رقم ٤

النفقات الحدية لإخفاء واكتشاف الدخل غير المعلن



نتبين إذن أن قرار الممول بتحديد مقدار الدخل الذى لا يقر به أمام الإدارة الضريبية يتأثر بالنفقة الحدية التى يتحملها من جراء عملية الإخفاء كما يتأثر بمقدار الإنفاق الذى تتحمله الإدارة الضريبية لمراجعة المتهربين من الضريبة. ومن ثم فإن الإدارة الضريبية قد تلجأ لزيادة إنفاقها فى هذا المجال لجعل أعباء التهرب أكبر على من يفكر فى ذلك من الممولين، ولكنها تظل مقيدة فى هذا الخصوص بقيد الميزانية وبحساباتها الخاصة للتوازن بين الإنفاق الحدى والدخل الحدى لعمليات محاربة التهرب.

ولتيسير مهمة الإدارة الضريبية فى التعامل مع مشكلة التهرب فإن بعض الدول تلجأ من ناحية إلى ربط الاستفادة من المزايا التى تمنحها الحكومة لفئات من المواطنين مثل طوابع الطعام (الدعم الغذائى) والعناية الصحية المجانية والتعليم المجانى والضريبة السلبية (الدعم النقدى) بالعديد من الاختبارات القائمة على فحص إقرارات الدخول (٥٧). وميزة هذا الأسلوب أنه قد ينجح فى جعل بعض الممولين يشعرون بأن مزايا الالتزام الضريبى تتجاوز العائد من التهرب. ولكننا نلاحظ أن هذه المزايا موجهة أساسا للطبقات الفقيرة وهى طبقات يفترض أن يكون ميلها للتهرب أقل (بسبب أثر الدخل)، فضلا عن أن هذا التهرب لا يشكل فى كافة الأحوال خطرا كبيرا على الحصيلة الضريبية بعكس تهرب الشرائح الغنية. وتلجأ بعض الدول من ناحية أخرى للعديد من الوسائل الفنية مثل تمكين الإدارة الضريبية من تجميع البيانات عن دخول الممولين من مصادر متعددة مثل مؤسسات الضمان والتأمين الاجتماعى، التعاقدات الحكومية، المعاملات المصرفية، الغرف التجارية والصناعية، والإدارة الجمركية. ولا جدال فى أن استخدام الحاسبات الآلية computers قد جعل التوصل لمعلومات عن التهرب من خلال تحليل بيانات مصادر مختلفة مسألة أكثر يسرا عن ذى قبل.

ويكتسب الربط بين بيانات الضرائب وبيانات الجمارك أهمية خاصة فى محاربة التهرب الضريبى. فإذا تم إلزام المؤسسات بإعلان أسعار وارداتها لكل من إدارتى الجمارك والضرائب فإن ذلك سوف يقلل من دائرة التهرب المتاحة أمام هذه المؤسسات. فهى فى محاولتها لتعظيم أرباحها فى ضوء وجوب إعلان أثمان الواردات للإدارتين معا

سوف تحاول إما المبالغة فى الإقرار بثمن الواردات مما يجعل دينها الجمركى أعلى ولكنه يجعل دينها الضريبى أقل، وإما التقليل من قيمة هذه الأثمان مما يجعل التزاماتها الجمركية أقل ولكنه يزيد من التزاماتها الضريبية. فالواقع أن القرار الأمثل للمؤسسة سواء بالمبالغة فى أثمان الواردات أو التقليل منها سوف يتوقف على المقارنة بين مستوى أسعار الجمارك ومستوى أسعار الضرائب. ومن ثم فإنه كلما اقتربت أعباء الضرائب والجمارك من التعادل وكلما زاد احتمال اكتشاف كذب المعلومات غير الصحيحة التى يقدمها، كلما حرص الممول على زيادة مستوى التزامه الضريبى وتقديم بيانات أكثر صدقا. وفى ضوء ذلك تبدو أهمية إلزام إدارتى الضرائب والجمارك بأن تتولى كل منهما إخطار الأخرى وبشكل فوري عما يتوافر لديها من معلومات بشأن إقرارات الممولين ونتائج مراجعتها وما قد يشك فيه من تهرب أو تهريب. وهذا ما يجرى عليه العمل بالفعل فى بعض الدول ومنها ألمانيا(٥٨).

وتبدو أهمية الفكرة السابقة على وجه الخصوص بالنسبة لدول العالم الثالث التى تهتم عادة بوضع نظام جمركى متشدد وتغفل تشييد نظام ضريبى فعال. فإذا كانت التعرفة الجمركية أعلى من أسعار الضريبة على الدخول بصورها المتعددة أو كانت ذات إجراءات أكثر فعالية عند التطبيق، فإن ذلك سوف يشجع الأفراد على محاولة التقليل من القيمة الحقيقية للسلع المستوردة فى بياناتهم التى تقدم لإدارة الجمارك دون خشية وجود انعكاس سلبى على التزاماتهم الضريبية. وبالأحرى تتحقق النتيجة ذاتها فى حالة الغياب التام لضريبة الدخل (كما الحال فى دول الخليج العربى) وفى حالة انعدام التعاون فى مجال تبادل وتحليل البيانات بين الإدارتين الضريبية والجمركية (كما الحال فى مصر ودول أخرى). ويدفع تطور النظام الاقتصادى العالمى وما يقود إليه من تزايد مستمر فى نصيب التجارة الخارجية فى الدخل القومى الدول إلى الاهتمام بإجراءات مواجهة التهرب الجمركى بنفس القدر الذى تناله إجراءات التهرب الضريبى. وكما يلاحظ مارك بيت M. PITT فإن التهريب الجمركى لم يعد يتم فى العصر الحديث عن طريق السفن التى تفرغ حمولتها ليلا فى غيبة المسؤولين، ولكنه يحدث فى ضوء النهار ومن جانب نفس المؤسسات التى تمارس تجارة شرعية ومن خلال الإجراءات الرسمية، وذلك سواء

عن طريق التهريب العيني للبضائع أو تقدير وزنها أو قيمتها بأقل من الحقيقة. ويحدث ذلك فى أحيان كثيرة عن طريق تواطؤ بعض العاملين فى الإدارة الجمركية ذاتها(٥٩). وبالنسبة لموظفى الجمارك الشرفاء فعلى الرغم من الصعوبات التى تحيط بقدرتهم على التعرف على أثمان شراء السلع المستوردة بدقة، فإنه يظل دائما بمكنتهم التعرف على هذا الثمن ولو بقدر نسبى من الشك.

ويتوقف مقدار الشك على نوعية السلعة المستوردة وأوضاع السوق العالمية. فكلما كانت السلعة أكثر نمطية وكلما كان السوق أكثر استقرارا كلما انخفض مقدار الشك وزاد مستوى المعرفة التى يحوزها رجال الجمارك بشأن الثمن الحقيقى للسلعة المستوردة.

وبالنسبة للتهرب الضريبى يكاد يوجد إجماع بين اقتصاديى المالية العامة على أن التهرب الضريبى يكون فى أدنى مستوياته عندما يتم إتباع أسلوب الحجز عند المنبع withholding ; retenir á la source. غير أن هذا الأسلوب ليس خاليا من العيوب. فمن المتصور أن يقوم رب العمل بالاستيلاء على المبالغ التى حجزها من العاملين لديه لحساب الإدارة الضريبية مخاطرا بما قد يتعرض له من عقوبة فى حال اكتشاف فعلته. كذلك فإنه من المحتمل أن يحدث تواطؤ بين رب العمل والعاملين يتم على أساسه الإقرار بأجور صورية أدنى من الأجور الحقيقية لتقليل حجم الاقتطاع الضريبى الذى يتحمله العاملون. ومن المتصور أيضا أن يتم التركيز على زيادة المزايا العينية فى بعض المؤسسات لأنها فى كثير من النظم الضريبية تخضع بشكل أقل من الدخول النقدية أولا تخضع بتاتا للضريبة على الدخول. وهكذا فإن أسلوب الحجز عند المنبع لا يضمن فى حد ذاته تقليل حجم التهرب الضريبى لاسيما وأنه يصعب تطبيقه بالنسبة للعديد من الضرائب كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على دخول المهن الحرة وضريبة التركات. وفضلا عما سبق فإنه يترتب على أسلوب الحجز عند المنبع صورا عديدة من النفقات يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار(٦٠).

غير أن أوجه القصور التي تكتنف أسلوب الحجز عند المنبع لا تمنع من الاعتراف بأنه لا يزال أكثر الأساليب نجاحا في التقليل من التهرب الضريبي. ومما يؤكد ذلك ما تشير إليه نتائج إحدى الدراسات التطبيقية في الولايات المتحدة الأمريكية من أن الدخول التي مصدرها الأجور قد تم الإقرار بها بصورة تكاد تكون كلية تليها الدخول من رؤوس الأموال المنقولة ، وذلك على عكس الدخول من المصادر الأخرى. ولا يتوفر تفسير لذلك سوى أن الضرائب على الدخول من الأجور والقيم المنقولة يتم حجزها أساسا عند المنبع وتتوافر بشأنها معلومات أفضل لدى الإدارة الضريبية (٦١). وتجد هذه النتائج تأكيدا لها فيما أظهرته إحدى دراسات إدارة البحوث بمصلحة الضرائب الداخلية الأمريكية Internal Revenue Service من أن مستوى الالتزام الضريبي ينخفض بالنسبة لكافة أنواع الدخول التي يقل فيها استخدام أسلوب الحجز عند المنبع. فالحجز عند المنبع فضلا عن كونه أداة جيدة وسريعة لتحصيل الضرائب فإنه يرفع مستوى الالتزام الضريبي لأنه يقلل من فرص التهرب (٦٢).

أيا ما كان الأمر فإنه من واجب الإدارة الضريبية أن تبحث عن الأدوات الملائمة التي تمكنها من مجابهة التهرب ورفع مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين. ويشترط في هذه الأدوات ألا تتعارض مع الحريات الشخصية أو النظم الدستورية والقانونية كما يشترط أن تكون نفقتها معتدلة. فإذا حدث ارتفاع كبير في نفقات الرقابة والمراجعة فإنه سوف يؤدي في المدى الطويل إلى تراجع نسبة الممولين الذين يتم دراسة ملفاتهم وهو ما يقود بدوره إلى انتشار التهرب وبرز انعكاساته السلبية خاصة في مجال إعادة توزيع الدخول باعتبار أن الأغنياء لديهم ميلا أكبر وفرصة أفضل للتهرب مقارنة بالفقراء.

ويثير قياس التهرب على مستوى الدولة صعوبات عديدة لأن التهرب يشكل ظاهرة غير قابلة بطبيعتها للملاحظة والقياس بشكل مباشر. وتوجد عادة خمسة مداخل يستخدمها الاقتصاديون لصياغة تقديراتهم لحجم التهرب الضريبي في دولة ما:

- عوائد عمليات المراجعة التي تتم لبعض الممولين والتي تعطى فكرة أولية عن الدخول غير المعلن عنها.
 - المقارنة بين معدلات مشاركة قوى العمل "الحقيقية" وقوى العمل "الظاهرة" لتحديد مدى أهمية الأنشطة غير المسجلة.
 - تحليل أهمية القطاع الاقتصادي غير المنظم وحجم الدخول المتداولة فيه.
 - تتبع الآثار التي يتركها التهرب على الكميات النقدية الكلية monetary aggregates .
 - تحليل التفاوت بين قياسات الدخل الناتجة عن المحاسبات القومية وتلك الناتجة عن بيانات الحصيلة الضريبية.
- ولكل من هذه الطرق صعوباتها وأوجه ضعفها التي ناقشها بعض الاقتصاديين باستفاضة (٦٣).

٢. ٤ أثر سياسات العفو و التصالح على الالتزام الضريبي :

تطبق العديد من الدول برامج للعفو الضريبي tax amnesty يتم بمقتضاها منح الأفراد فرصة لتسديد الضرائب الواجبة غير المدفوعة دون التعرض للعقوبات التي يخضع لها عادة من يكتشف تهربهم. والأصل أن شرط الاستفادة من العفو الضريبي هو أن يبادر الممول من نفسه بالإعلان عن تهربه دون أن تكون الإدارة الضريبية قد شرعت في اتخاذ إجراءات المراجعة أو التحقيق في مواجهته. وتسمح قواعد التصالح الضريبي في بعض الدول بقيام اتفاق بين الإدارة الضريبية والممول المتهم بتهرب يتيح للأخير بعد اكتشاف تهربه وقبل إدانته من المحاكم دفع الضريبة الواجبة دون تحمله كل أو بعض العقوبات المقررة قانوناً على التهرب الضريبي.

وقد اكتسب موضوع العفو الضريبي أهمية متزايدة في السنوات الأخيرة بسبب التوسع في تطبيقه في أرجاء مختلفة من العالم. ففي السنوات العشر الأخيرة أصدرت

أكثر من ٢٨ ولاية أمريكية برامج للعفو الضريبي، كما قدم للكونجرس الأمريكي العشرات من طلبات تطبيق عفو عن التهرب من الضرائب الفيدرالية. وأصدرت دول غربية منها فرنسا وبلجيكا وأستراليا وإيطاليا وإيرلندا قوانين للعفو الضريبي، ومثلها فعلت دول من العالم الثالث مثل الأرجنتين وبوليفيا والمكسيك والهند والفلبين وشيلي وغيرها. والأصل أن تكون برامج العفو مؤقتة ذات مدة محدودة ولكن توجد برامج دائمة للعفو في بعض الدول الأوروبية مثل الدنمارك وألمانيا والنرويج والسويد تتيح بصورة دائمة للممولين الذين لا يخضعون للتحري أو لإجراءات المراجعة أو التحقيق أو المحاكمة أن يقوموا طواعية في أى وقت بدفع التزاماتهم الضريبية مضافا إليها غرامات مخففة.

ويثور جدل شديد بشأن الآثار التى ترتبها برامج العفو على الالتزام الضريبي. فالبعض يؤيد برامج العفو والبعض الآخر ينتقدها بشدة. ومن أبرز حجج أنصار برامج العفو أنه يؤدي إلى زيادة حصيللة الضرائب خاصة فى الوقت الذى تعاني فيه معظم ميزانيات الدول من عجز مزمن. وبالفعل فإن برامج العفو قد حققت زيادة هامة فى الإيرادات الضريبية لبعض الولايات الأمريكية (أكثر ٤٠٠ مليون دولار فى ولاية نيويورك على سبيل المثال). ويلاحظ البعض أن الكثير من الممولين يودون أن يصبحوا ممولين شرفاء ولكنهم يخشون الآثار التى تترتب على كشفهم وقائع تهربهم السابق لاسيما العقوبات التى تترتب فى هذه الحالة. فإذا منح هؤلاء الفرصة التى يطلبونها فإن الإدارة الضريبية سوف تكسب دخلا إضافيا ويصبح بمقدور الممولين المتهربين تسوية أوضاعهم وبدء حياة ضريبية نزيهة، وفى المقابل فإن أحدا لن يخسر شيئا من جراء هذه العملية. ومن مزايا العفو أيضا أنه يحسن الالتزام الضريبي فى المستقبل لأن الناس لن تكون مرغمة على الاستمرار مستقبلا فى التهرب بهدف إخفاء تهربهم السابق، كما أنه يسهل الانتقال إلى نظام جديد يتضمن إجراءات مراجعة أحكم أو عقوبات أقسى.

أما أبرز الانتقادات التى توجه لهذه البرامج فتتمثل فى أن حصيللة تطبيقها قليلة نسبيا. فلم تزد على سبيل المثال فى أية ولاية أمريكية عن ٢% من حصيللة الضريبة على

الدخل. ولوحظ على الأخص أن هذه الحصيلة تأتي في معظمها من الأفراد الذين تم تحديدهم من قبل الإدارة الضريبية كمتهربين. وتثور أيضا مسألة عدالة هذه البرامج لأنها تخل بالمساواة بين الممولين الشرفاء والممولين المتهربين لصالح الطائفة الأخيرة مما يعرض للخطر مبدأ الالتزام الضريبي. وأخطر الانتقادات تتعلق بأثر قوانين العفو الضريبي على المدى البعيد. فإذا تولدت قناعة لدى الممولين بأن قانون العفو عن التهرب سوف يتكرر من حين لآخر فإنهم سوف يقللون من التزامهم الضريبي آملين في الاستفادة من فرصة العفو المتوقعة في المستقبل. ومن ثم فإن الأثر الإيجابي الحال لقانون العفو على الحصيلة سوف يقابله أثر سلبي على الحصيلة في المستقبل بسبب تدهور الالتزام الضريبي لدى الممولين. ومن أبرز المخاطر المرتبطة ببرامج العفو ما تؤدي إليه من قيام صلات مشبوهة بين المتهربين وبعض موظفي الإدارة الضريبية. فبعض الممولين تصلهم في الوقت المناسب تحذيرات عن قرب تعرضهم للتحري أو المراجعة مما يدفعهم للمبادرة بدفع الضريبة طبقا لبرامج العفو ومن ثم يتجنبون عقوبة التهرب الضريبي. وتفتح قواعد التصالح الضريبي المجال لمساومات فوق المائدة وأسطفها (مشروعة وغير مشروعة) بين موظفي الإدارة الضريبية والمتهربين. فالواقع أن برامج العفو والتصالح تؤدي بشكل عام إلى تقليل المخاطر المرتبطة بالتهرب الضريبي بحيث يصبح واردا إمكانية تجنب المتهرب النفقة العالية المرتبطة بالتهرب.

وفي ضوء ما سبق تنتهي معظم الدراسات النظرية والتطبيقية إلى سلبية الآثار المترتبة على برامج العفو والتصالح. فتخلص إحدى الدراسات إلى أن "التأثير الإيجابي لهذه البرامج على الحصيلة غير مؤكد. فإذا كانت بعض خصائصها تؤدي إلى تحسين الالتزام الضريبي في ظل بعض الظروف، فإن الاعتماد على هذه الاستراتيجية يمثل مخاطرة كبيرة للحكومات التي تلجأ إليها بحثا عن حصيلة إضافية" (٦٤). وتنتهي دراسة تطبيقية أجريت على برامج العفو التي طبقت في عدد من دول العالم الثالث من بينها الهند والأرجنتين وكولومبيا إلى أن "معظم هذه البرامج لم تؤدي إلى توسعة القاعدة الضريبية، بل إن العديد منها فشل في تحقيق زيادات هامة في الحصيلة الضريبية خلال فترة سريانها" (٦٥). وترى دراسة ثالثة أن برامج العفو غير قادرة على تحقيق دخول

إضافية للإدارة الضريبية لأنها غير قادرة على إحداث تغيير في أفكار ومعتقدات الممولين بشأن قدرة الحكومة فعليا على تشديد انفاذ القوانين الضريبية. فإذا استمر المتهربون على اعتقادهم بعجز الحكومة عن اكتشاف تهريبهم وإنزال العقوبات المقررة بهم، فلماذا يتصور أن يبادر هؤلاء للإعلان طواعية عن تهريبهم وتحمل الأعباء المالية المترتبة على ذلك في الحاضر (دفع قيمة الضرائب على المبالغ المتهرب منها) وفي المستقبل (صعوبة العودة لإغفال مصادر الدخل بعدما أقر بوجودها)؟(٦٦).

للإجابة على التساؤل السابق يلاحظ حقا أنه في ظل النماذج التقليدية للتهرب الضريبي لا توجد ميزة للمتهرب تدفعه لأن يقدم على الاستفادة من برامج العفو وأن يغير سلوكه الذي درج عليه في الماضي. ولكن من الناحية العملية يلاحظ أيضا أن العديد من الممولين يتقدمون بالفعل بإقرارات جديدة يكشفون فيها عن تهريبهم السابق إذا ما منحوا فرصة الاستفادة من برامج العفو الضريبي. وإزاء هذه المفارقة يرى بعض الاقتصاديين أن التفسير البسيط والبدهي لسلوك الممولين يكمن في أن هذا السلوك لا يتفق مع نموذج الرشادة التقليدي القائم على فكرة "المنفعة المطلقة" ولكنه يتفق بالأحرى مع مفهوم "المنفعة المتكيفة" adaptive utility. فالفرد لا يعرف دالة منفعته بيقين ولكنه يتعرف عليها من خلال التجربة. ويتخذ الفرد قراره من خلال تصور لما قد يترتب على أفعاله من نتائج، فهو في الواقع يختار الفعل (التصرف) الذي يعظم منفعته المؤقتة. ولكن من خلال المرور بالتجربة والتعامل مع نتائج هذا الفعل قد يغير الفرد من تصوراتته حول دالة منفعته. ويصدق هذا بصفة خاصة في الحالة التي يمارس فيها الفرد هذا الفعل للمرة الأولى. وكنتيجة لما سبق فإن الفرد قد يختار في لحظة ما فعلا مختلفا تماما عن الفعل الذي سبق له اختياره. وبتطبيق ذلك على حالة التهرب الضريبي فإن الممول يختار مبلغا معيناً من دخله للإقرار به ساعيا من وراء ذلك إلى تعظيم منفعته المؤقتة في ظل عدم اليقين بشأن المنفعة السلبية المرتبطة بخطر اكتشاف أمر تهريبه. وفي مرحلة لاحقة قد يعلم الممول أن منفعته السلبية الحالية مرتفعة ويتبين أن نفقة كذبه على الإدارة الضريبية -في حالة اكتشاف تلك الإدارة دخله المهرب- سوف تكون أعلى من المنفعة التي تعود عليه من التهرب. وهنا إذا ما تقرر تطبيق برنامج للعفو الضريبي، فإن هذا الممول

سوف يبادر للإقرار بدخل إضافي حتى ولو لم تتبدل احتمالات الكشف عن التهرب أو معدلات الضريبة (٦٧).

وأخيرا تجدر الإشارة إلى أن إصدار قوانين العفو الضريبي يقترن عادة بإجراءات مصاحبة تستهدف زيادة النفقات المخصصة لاكتشاف التهرب ومراجعة المتهربين وفرض عقوبات أكثر شدة عليهم. ولكن - كما أوضحنا سلفا - فإن تأثير هذه الإجراءات غير مؤكد حيث يتوقف على موقف الفرد من مبدأ المخاطرة كما يتوقف على مقدار النفقة التي يتحملها لإخفاء التهرب الذي قام به. ومع ذلك فإن الزيادة التي تسجلها الحصيلة الضريبية في فترة العفو سوف تعود - على الأقل في جزء منها - إلى هذه الإجراءات المصاحبة لأنه يصعب دائما التمييز بين أثر كل من العفو وإحكام إنفاذ قوانين التهرب على الحصيلة (٦٨).

٣. أثر سياسات الإنفاق العام على التهرب :

الفكرة التقليدية الشائعة في أدب المالية العامة هي أن الدولة تسعى من خلال اختيارها لمستوى ونوعية النفقات العامة ومعدل الضريبة للوقاية من التهرب الضريبي بهدف تعظيم منفعة "الممول المتوسط" (أو الممثل للآخرين representative citizen). وفي المقابل فإن الفرد يختار مهنته وعدد الساعات التي يعملها والقدر من الدخل الذي يقر به بهدف تعظيم منفعته الخاصة آخذا في الاعتبار نفقة التهرب الضريبي. ولذا فإننا نجد أن دالة منفعة المواطن في الأدب الاقتصادي تشتمل على شقين $(V+U)$. حيث تعبر U عن منفعته من وراء استهلاك السلع الخاصة بينما تعبر V عن منفعته من وراء استهلاك السلع العامة.

وبالنسبة للسلع الخاصة فإن قيمة المنفعة تتشكل من الدخل بعد دفع الضرائب وما يتوجب من غرامات أو عقوبات، أما بالنسبة للسلع العامة فتعتبر V دالة في سعر الضريبة مادام عدد المواطنين معطى. وقد درج أدب الاقتصاد العام على اعتبار

تخصيص الموارد لإنتاج السلع العامة يحقق منفعة اجتماعية أعلى من تخصيصها لإنتاج السلع الخاصة (٦٩). وسبب ذلك هو افتراض أن الأموال العامة تستخدم لتحقيق خيارات أمثل مقارنة بالأموال الخاصة. ولذا فإن تولى القطاع الخاص إنتاج وتوزيع السلع العامة سوف يتسم بكفاءة أقل لأن كل فرد سوف يكون لديه حافز لأن يسلك سلوك "المسافر المجاني" Free rider محملا الآخرين نتائج أنانيته.

ولكن هذه النظرة تتضمن مجموعة من الافتراضات التي تخلو من الواقعية وتتميز بعدم التناسب الحاد بين المواطن الذى يوصف بالأنانية غير الأخلاقية وبين الحكومة التي تسلك سلوكا يوصف بحسب تعبير الفريد مارشال بالفروسية الاقتصادية economic chivalry يتميز بالإيثار والخلو من الغرض. فليس صحيحا أن تزود الفرد بالسلع العامة تحكمه دائما لعبة "مأزق السجين" Prisoner's dilemma game . فسلوك الفرد الأناني أو الإيثاري فى هذا الصدد يتوقف على عوامل عديدة من أهمها ما يتوقعه من أفعال (أو تصرفات) من جانب الأفراد الآخرين سواء فى الحاضر أو فى المستقبل. ففى بعض الظروف قد تكون المساهمات التطوعية (أو التعاون الكامل) هى الاستراتيجية الفردية السائدة. فبعض الأفراد يدفعون الضرائب بالتزام تام لأنهم يقدرون أهمية السلع التي تزودهم بها الحكومة ويعترفون بأن مساهماتهم الضريبية ضرورية لحمل الآخرين على مساهمة مماثلة.

من المنطلق السابق حاولت بعض الدراسات علاج النقص الذى شاب النماذج التقليدية للتهرب الضريبى التي أغفلت تماما دراسة تأثير النفقات العامة على الالتزام الضريبى. فأحد المداخل الجديدة يقوم على أساس أن الممول ينظر لعلاقته بالدولة على أنها ليست علاقة إلزام coercion فحسب، ولكنها أيضا علاقة تبادل أو مقايضة exchange. فالممول يعطى الدولة قوة شرائية (مبلغ الضريبة) فى مقابل تلقيه السلع العامة. وينبنى على ذلك أنه فى اقتصاد صغير نسبيا حيث يفترض أن يشعر كل فرد بأهمية الدور الاقتصادى والاجتماعى الذى يقوم به ويقوم به الآخرون، فإن الممول سوف يأخذ فى الاعتبار أثر قراره بالتهرب على عرض السلع العامة وعلى قرارات الآخرين

بالتهرب من عدمه. أما فى اقتصاد واسع فإن الممول يكون أقل حساسية لأثر قراره بالتهرب على عرض السلع والخدمات العامة ولأثر هذا القرار على سلوك الممولين الآخرين. ومع ذلك فإنه يفترض فى بعض الحالات أن يتأثر قرار الممول بالتهرب بالتغير الذى يصيب علاقة معدل الضريبة بمستوى الخدمات العامة. فإذا حدثت زيادة فى سعر الضريبة فإن أثرها على زيادة أو نقص مستوى التهرب الضريبى يتوقف على الشعور بمدى التحسن أو التدهور فى حجم ومستوى السلع العامة. وفى ضوء ذلك فإنه يكون من المستساغ افتراض أن مستوى عرض السلع العامة يؤثر على أنشطة التهرب الضريبى التى يقوم بها الممولون. ولكن يتعين الاعتراف بأن تأثير التغير فى مستوى المنافع العامة على الالتزام الضريبى يتفاوت من ممول لآخر تبعاً لتكوينه النفسى وموقفه من المخاطرة ومقدار أمانته ومدى اهتمامه بالخدمات والمنافع العامة والأهمية النسبية لهذه الخدمات والمنافع فى الإطار الكلى للاقتصاد الوطنى وتبعاً لمستوى دخل الممول وطبيعة عمله.. الخ.(٧٠). وفى تطوير لذات المدخل يقدم الإيطالى ماسيمو بوردينون M. BORDIGNON نموذجاً يقوم على اعتبار أن الممول يقوم بحساب مدى "إنصاف" fairness شروط المقايضة (التبادل) بين استهلاكه الخاص وتزويد الحكومة له بالسلع العامة.

فإذا كانت شروط المقايضة المقدمة من الحكومة عبر النظام الضريبى تختلف عن هذه "الشروط المنصفة" كما يعتقدونها، فإن الممول سوف يرغب فى التهرب مستهدفاً "إعادة الإنصاف" لعلاقته بشركائه فى النظام الضريبى. ولكن باعتبار أن التهرب يتضمن قدراً من المخاطرة فإنه يتوقع أن يتجه الممول إلى قدر من التهرب أقل من المستوى الذى يرغب فيه لتحقيق الإنصاف الذى يعتقدونه(٧١).

وكما يرى كل من SPICER & LUNDSTEDT فإن الممول يقدر مدى "إنصاف" شروط المقايضة (التجارة) المعروضة عليه من الدولة من خلال بعدين متميزين: الأول هو أن يشعر الممول بأن هذه الشروط غير منصفة بسبب أن كمية أو نوعية السلع التى يتلقاها من الحكومة غير متناسبة مع أعباء الضريبة التى تحملها. والثانى هو أن يعتبر الممول توزيع العبء الضريبى بين الممولين غير منصف سواء

لأنه يعتبر هيكل الضريبة ذاته غير عادل، أو سواء لأن الممولين الآخرين يتهربون من أداء الضريبة المفروضة عليهم، أو بسبب الاثنين معا (٧٢).

وتظهر أهمية النفقات العامة على وجه الخصوص في تشكيل رد فعل الممول على الزيادات التي تطرأ على سعر الضريبة. وهنا يمكننا التفرقة بين حالتين:

- إذا كان الشعور السائد عند الممول هو أن مستوى المنافع التي يحصل عليها من النفقات العامة أكبر من أو يعادل مستوى هذه المنافع وفقا لمفهومه الشخصي للإنصاف، فإن حدوث زيادة في سعر الضريبة (ض) سوف يؤدي إلى زيادة رفاهة الممول، ومن ثم يتقبل هذه الزيادة و يبقى مستوى تهربه عند نقطة الصفر.

- إذا كان شعور الممول هو أن مستوى المنافع التي يحصل عليها من النفقات العامة أدنى مما يجب وفقا لمفهومه الشخصي للإنصاف، فإن زيادة ض سوف تقود إلى خفض مستوى رفاهته الشخصية، ومن ثم سوف يسعى هذا الممول لمقاومة هذه الزيادة عن طريق زيادة مستوى تهربه من الضريبة.

وقد جاءت نتائج بعض الدراسات التجريبية والتطبيقية لتدعم المدخل السابق. فتؤكد إحدى الدراسات التجريبية أن حدوث زيادة في مستوى المنافع العامة التي يتلقاها الأفراد نتيجة مساهماتهم الضريبية تؤدي إلى زيادة التزامهم الضريبي (٧٣). وتؤكد نتائج دراسة تجريبية أخرى أجريت في ألمانيا أن الميل للتهرب الضريبي يتناقص مع ارتفاع أهمية النفقات العامة التحويلية التي يتلقاها الممولون. فكلما كان حجم التحويلات العامة التي يستفيد منها الممول أكبر كلما قلت دوافعه للتهرب من الضريبة المفروضة عليه (٧٤). وتفيد إحدى الدراسات أن وضع التهرب الأمثل يزيد مع انخفاض منحنى ضريبة الدخل السلبية negative income tax التي يحصل عليها الممول (٧٥). وتظهر نتائج استبيان أجرى على مستوى واسع في السويد أن موقف الناس من الضريبة يفسر أساسا من خلال "نموذج المقايضة" exchange model الذي يفترض أن سلوك الممولين تحكمه عوامل دخلية income factors. فالأفراد أصحاب الدخل العالية يتخذون موقفا أقل تسامحا من الضريبة مقارنة بغيرهم لأنهم ينتلقون عائدا أقل من المنافع

العامة (٧٦). وأخيرا فإن نتائج دراسة تطبيقية أجريت فى جامايكا تؤكد على أنه كلما كانت المنافع العامة التى تعود على المواطنين من الإنفاق العام أكبر كلما كان عدم التزامهم الضريبى أقل (٧٧).

ولعل أهمية النتائج السابقة تكمن على وجه الخصوص فى إظهار أن الممولين لا ينظرون إلى أعبائهم الضريبية كتضحيات منعزلة. فمدى قبول العبء الضريبى الشخصى مرتبط بالمنافع التى تعود من وراء النفقات العامة وبحجم الأعباء الضريبية التى يتحملها الممولون الآخرون. ومن ثم يبدو جليا أن سلوك التهرب من الضريبة لا يرتبط فقط بمؤشرات السياسة الضريبية (سعر الضريبة، مستوى العقوبة، احتمال اكتشاف التهرب، برامج العفو والتصالح)، وإنما يرتبط أيضا بمؤشرات الإنفاق العام. ولذا فإن المنافع العامة سواء كانت فى شكل عيى أوفى شكل نقدى وسواء كانت مباشرة أو غير مباشرة تلعب دورا بارزا فى مسألة الالتزام الضريبى. فإذا شعر الممول بأنه يتلقى من الدولة أقل مما يجب أو أقل مما يتلقاه الآخرون فإن احتمالات تهربه تتزايد. وهنا يهمنى التأكيد على أن تقدير الممول للمنافع العامة يتأثر ليس فقط بالمنافع الجزئية المباشرة التى تعود عليه فى مقابل الضريبة التى يدفعها ولكنه يتأثر أيضا بشعوره العام تجاه السياسة الكلية للإنفاق العام التى تتبعها الحكومة. فإذا كان الشعور الغالب لدى الناس هو أن الحكومة تسيء تخصيص الإنفاق العام أو أنها تنفق الأموال على أغراض لا تحقق الصالح العام أو لا تحسن من أوضاعهم الاقتصادية أو الاجتماعية، أو تولد لدى الناس الانطباع بانتشار الفساد أو الرشوة أو استغلال النفوذ والمحسوبية فى الجهاز الحكومى، فإنهم سوف لا يعطون أهمية كبيرة لما يرتبه تهربهم من أثر سلبى على ازدهار الدولة ورفاهة المجتمع.

ولكن يحد من افتراض قيام علاقة قوية بين حجم ومستوى ونوعية الإنفاق العام من جانب والتهرب الضريبى من جانب آخر عناصر جدية بأن تؤخذ فى الاعتبار. فمن ناحية أظهرت بحوث عديدة أن مثل هذه العلاقة ليست ذات تأثير كبير على "العقلية الضريبية" tax mentality للممولين خاصة بسبب شيوع "الجهل الضريبى" fiscal

ignorance(٧٨). ومن ناحية ثانية فإن الشعور بما يعد "إنصافاً" يختلط أحيانا بمشاعر الأنانية والأثرة التى تكمن داخل كل فرد. فمن الصعب دائما تحديد أين تنتهى الأثرة وأين يبدأ الإنصاف خاصة وأن مستويات الشعور الأخلاقى والالتزام المدنى والإيثار الاجتماعى تتفاوت من فرد لآخر ومن جماعة لأخرى. ومن الجدير بالملاحظة أنه من مقتضى التحليل السابق أن يكون تهرب الأفراد الذين لديهم ميل أكبر للسلع العامة أدنى من تهرب الأفراد الذين لا يفضلون السلع العامة. فهؤلاء الذين يحرصون على الاستفادة من المدارس والمستشفيات العامة ووسائل النقل العام والإسكان المدعوم حكوميا - وهم عادة الشرائح الأدنى دخلا- يتوقع أن يكون مسلكهم التهربى أقل مقارنة بالفئات التى لا تلجأ للاستفادة من المنافع والخدمات العامة المذكورة آنفا. ولكن ذلك يتوقف كما أشرنا على تأثير عوامل أخرى أبرزها مدى تملك مشاعر الأنانية أو الإيثار ومدى موضوعية مفهوم "الإنصاف" ومستوى الدخل ودرجة تقبل المخاطرة التى تميز كل فرد أو فئة من الممولين.

يبقى أن تحليل العلاقة بين النفقات العامة والتهرب الضريبى له أهمية بالغة على السياسات الاقتصادية والمالية الحكومية تظهر فى الاتجاهين المتقابلين: فمن حيث تأثير النفقات العامة على مستوى التهرب الضريبى فإن ذلك يبدو كما أوضحنا حقيقة مسلمة بالنسبة لمعظم الاقتصاديين الذين اهتموا مؤخرا بهذه المسألة وهو ما تدعمه أيضا نتائج الدراسات التجريبية و التطبيقية. ومن ثم فإن الحكومة إذا رغبت فى أن تقلص النفقات العامة الحقيقية أو التحويلية أو أن تزيدها أو أن تغير فى هيكلها أو أن تستخدمها كأداة للسياسات الاقتصادية، فإنها يجب فى كافة هذه الأحوال أن تعتنى بدراسة أثر ذلك على التهرب الضريبى إضافة لدراسة أثر ذلك على توزيع الدخل فى المجتمع. ومن حيث تأثير التهرب الضريبى على النفقات العامة فإن إحدى الدراسات الحديثة قد توصلت إلى أنه فى ظروف معينة قد يقود التهرب الضريبى إلى مستوى أقل من المستوى الأمثل للإنفاق العام (أو إنتاج السلع العامة)، كما أنه قد يؤدي أيضا إلى مستوى أعلى من المستوى الأمثل(٧٩).

٤ . أثر الأوضاع الاقتصادية الكلية على التهرب :

كما يتأثر التهرب الضريبي بالسياسات الضريبية وبسياسات الإنفاق العام فإنه يتأثر أيضا بمعطيات ومتغيرات الاقتصاد الكلى. ورغم إغفال الاقتصاديين عامة دراسة هذه المؤثرات لمدة طويلة، فإن دراسات معدودة تمت فى السنوات القليلة الماضية نحت نحو دراسة العلاقات المتبادلة بين مستوى التهرب الضريبي والمتغيرات الاقتصادية الرئيسية. غير أن هذه الدراسات اقتصرت على تناول الجزئى لهذه العلاقات وكانت فى أغلبها دراسات تطبيقية أو عرضية، ومن ثم فإنه لا توجد حتى هذه اللحظة دراسة واحدة متكاملة تطرح موضوع تأثير التهرب الضريبي بالهياكل والمتغيرات والسياسات الاقتصادية. وسوف نحاول أن نحلل فى إطار هذا المبحث علاقة التهرب الضريبي بكل من التضخم، الاحتكار، أوضاع سوق العمل والازدواجية الاقتصادية، وأخيرا مستوى الدخل وتوزيعها.

٤ . ١ معدل التضخم :

من المهم التعرف على طبيعة العلاقة بين معدل التضخم ومستوى التهرب الضريبي. فالشائع فى الأدب الاقتصادى هو أن التضخم يؤدي آليا لزيادة الحصيلة الضريبية بسبب زيادته للدخل الاسمية. كما أن الكثير من الحكومات تتجه لفرض ضريبة إضافية على الدخل التضخمية مما يزيد من موارد الدولة فى فترة التضخم. وهكذا فإن موارد الدولة الضريبية تزيد مع زيادة معدل التضخم سواء عن طريق الضريبة غير المشرعة non legislated tax التى تتمثل فى زيادة الحصيلة بسبب زيادة الدخل لاسيما فى ظل نظام ضريبي تصاعدي، أو عن طريق فرض ضرائب مشرعة إضافية على الدخل التضخمية بهدف زيادة الحصيلة الضريبية من ناحية ومواجهة آثار التضخم السلبية من ناحية أخرى.

ولكن مثل هذا التحليل الشائع يغفل تأثير التضخم على الالتزام الضريبي للممولين. فإذا كان هذا الالتزام مرتبطا سلبيا بمعدل التضخم فإن التأثير الصافى للتضخم على الحصيـلة الضريبية سيكون أقل أهمية مما كان يعتقد فى الماضى. ويؤثر التضخم على قرار الممول بالتهرب لأنه يؤدى إلى تقليص القيمة الحقيقية لدخله المتاح مما يدفعه للتفكير فى إعادة الاحتفاظ بنفس القوة الشرائية التى كان يتمتع بها وذلك عن طريق التهرب الضريبي. فالممول قد يخفض دخله المعلن للإدارة الضريبية ليحتفظ -فى ظل التضخم الذى قلص القوة الشرائية لدخله- بنفس مستوى الدخل المتاح. ولاشك فى أن مدى تأثر كل ممول بالتضخم يتفاوت بحسب موقفه من المخاطرة. فإذا كان موقفه حياديا risk-neutral فإن قراره بالتهرب يكون مستقلا عن تأثير التضخم على القوة الشرائية للدخل المتاح، أما إذا كان هذا الممول ينفر من المخاطرة risk-averse فإن قراره بالتهرب يتأثر بنتائج التضخم وفقا للمدى الذى تحدده دالة النفور النسبى من المخاطرة (٨٠).

وتؤكد نتائج دراستين تطبيقيتين أجريت إحداهما على الولايات المتحدة الأمريكية والأخرى على بعض اقتصادات أمريكا اللاتينية وجود علاقة بين التضخم ومستوى الالتزام الضريبي. فقد وجد بالتطبيق على الولايات المتحدة خلال الفترة ١٩٤١-١٩٨١ أن زيادة مقدارها نقطة واحدة فى معدل التضخم كانت تتسبب فى نحو ٦٠٠ مليون دولار أمريكى دخل سنوى غير مقر به من قبل الممولين الأمريكيين. وتؤدى نفس الزيادة فى معدل التضخم إلى رفع نسبة الدخل غير المقر به بمقدار ١٤.٠% (٨١). وباستخدام بيانات عن الأرجنتين والبرازيل وشيلي وجد البيرت فيشلو و جورج فريدمان FISHLOW & FRIEDMAN أن التهرب يزداد مع زيادة معدل التضخم. وفى الأرجنتين على سبيل المثال أعقب زيادة معدل النمو الاقتصادى ارتفاع حاد فى عجز الميزانية. وباءت بالفشل محاولات تغطية هذا العجز عن طريق الحصول على تمويل تضخمى إضافى بسبب وجود مرونة عالية للتهرب من الضريبة التضخمية. وفى ضوء ذلك يرى فيشلو وفريدمان أنه لكى ترفع الأرجنتين مستوى ناتجها القومى الإجمالى فإنه يتعين عليها أولا أن تحصل على الموارد اللازمة لتعويض التهرب المتزايد الذى يحدث

فى المرحلة الأولى؁ فإن لم تفعل ذلك ستواجه البلاد مراحل من التضخم العالى؁ بل ربما التضخم الجامح hyperinflation الذى يؤدى فى نهاية المطاف إلى إضعاف النمو الاقتصادى. أما بالنسبة للبرازيل وشىلى فإنه بإمكان المسؤولين استخدام الضريبة التضخمية بشكل محدود لموازنة الهبوط فى الالتزام الضريبى الذى يصاحب النمو المتوقع (٨٢).

وقد أظهرت الملاحظة أن الحصيلة الإضافية التى توقعت الدول المشار إليها الحصول عليها من خلال تطبيق ضريبة التضخم قد قابلها هبوط فى الموارد الضريبية الأخرى. ولذلك فإنه يتعين على المسؤولين قبل التفكير فى تمويل عجز الميزانية بواسطة الضريبة التضخمية؁ أن يفحصوا العلاقة بين معدل التحصيل المعتاد للضرائب والتضخم. فليست دائما مجدية محاولات الحكومات استخدام ضريبة التضخم الإضافية لتعويض الهبوط فى الحصيلة المعتادة للضرائب؁ خاصة عندما يتوقع الممولون حدوث زيادة فى دخولهم فى المستقبل القريب.

ويشير فيشلو و فريدمان من واقع تجارب دول أمريكا اللاتينية إلى وضع خاص يتسبب فيه التضخم وتناقص الالتزام الضريبى فى أضرار مالية واقتصادية كبيرة. فإذا كانت الحكومة قد درجت من قبل على فرض ضرائب تضخمية مرتفعة بقدر ما تستطيع حتى تعدت حدود المنطقة غير المسموحة فى منحى لافير - المشار إليه آنفا - بحيث لم يعد بإمكانها توقع الحصول على دخول إضافية؁ وفى الوقت ذاته توقع الممولون أن الاقتصاد سينمو فى المستقبل بمعدل أسرع (أو يخرج من حالة الانكماش) مما دفعهم لتخفيف درجة التزامهم الضريبى الحالى؁ فإن الحكومة سوف تواجه عجزا لا تستطيع تمويله بطريق الضريبة التضخمية الإضافية. وفى هذه الحالة سوف تزداد هوة عجز الميزانية مما يوقع الاقتصاد الوطنى فى وضع التضخم الجامح (٨٣).

هذه النتائج تشير إلى أن مستوى التهرب يرتفع مع زيادة معدل التضخم مما يناقض الاعتقاد الشائع الذى يذهب إلى أن التضخم يحقق زيادة فى الحصيلة الضريبية ويشكل

فى حد ذاته ضريبية غير مقننة أو غير مشرعة تدعم حصيلة الضرائب الحكومية. فالواقع هو أن الممولين يردون على التضخم وما ينجم عنه من خفض للقوة الشرائية وزيادة فى أهمية الضرائب المدفوعة لاسيما فى ظل نظام ضرائب تصاعدى عن طريق القيام بتخفيض أعبائهم الضريبية من خلال التهرب.

٢ . ٤ الاحتكار :

تقدم الشركة المحتكرة على التهرب إذا تبين للمسؤولين عنها أن ذلك يعظم أرباحها المتوقعة. فإذا سلمنا بالافتراض الاقتصادى الشائع الذى من مقتضاه أن سلوك الوحدات الإنتاجية رشيد وفى الوقت ذاته غير حريص على احترام القيم الأخلاقية المجردة لذاتها، فإنه من المتوقع أن تقوم الشركة المحتكرة عمدا بارتكاب جريمة التهرب الضريبى متى تبين لها أن المنافع المتحققة من وراء ذلك تتجاوز المخاطر المرتبطة بعملية التهرب. وفى مثل هذه الحالة سوف تقيم الشركة استراتيجياتها الخاصة بالكشف عن حساباتها المختلفة للإدارة الضريبية على النحو الذى يشكل الوضع الأمثل بالنسبة لها. وعادة ما تمسك هذه الشركة بحسابين متوازيين أحدهما حقيقى والآخر صورى يقدم للإدارة الضريبية. ويتم التهرب من خلال التلاعب بالأرقام التى تخص أربعة بنود: الأثمان الحقيقية للمدخلات، نفقات الإنتاج الحقيقية، حجم الإنتاج الفعلى، والأثمان الحقيقية للمبيعات. ويلاحظ أنه فى كافة هذه الصور تتحمل الشركة نفقة قد تكون كبيرة أو صغيرة لإتمام عملية إخفاء حقيقة الأرباح التى حققتها.

والشركة المحتكرة فى سعيها منذ البداية لتعظيم أرباحها فى ظل الضريبة المفروضة عليها تكون بالخيار بين عدة بدائل :

- نقل العبء الضريبى الواقع عليها جزئيا أو كليا إلى المستهلكين.
- التهرب عن طريق الإقرار بجزء من الأرباح الحقيقية بدلا من الإقرار بمجمليها.
- الجمع وفق صيغة ما بين البديلين الأول والثانى.

ويلاحظ أن البديل الأول يؤدي عادة إلى خفض أرباح المحتكر الإجمالية مقارنة بحالة عدم وجود ضريبة من الأساس. أما البديل الثاني فيعيبه أن المحتكر يبقى خاضعا لاحتمال حدوث مراجعة من قبل الإدارة الضريبية لحساباته وتعرفها على ربحه الحقيقي ومن ثم تعرضه للجزاء المقررة على التهرب. ولذا فإنه يكون على المحتكر أن يختار أحد البدائل الثلاثة في ضوء سعيه لتعظيم منفعة الكلية المتوقعة آخذا في الاعتبار مزايا وعيوب ومخاطر كل بديل منها. وفي هذا الخصوص يرى ماسيمو ماريلي M. MARRELLI أن الممول المحتكر يتجه أولا للتهرب من الضريبة المفروضة عليه ، فإن لم يستطع أو خشى عاقبة ذلك قام بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين (٨٤).

ورغم أن النماذج الأولى للتهرب الضريبي تفترض - كما أشرنا سلفا- أن احتمال المراجعة واكتشاف التهرب يعد أمرا خارجيا معطى exogenously given - ومن ثم يكون مستقلا عن الدخل الإجمالي الذي يقر به الممول-، فإن ذلك يعد افتراضا غير واقعي أصبح يقابل بالنقد بصورة متزايدة من جانب الاقتصاديين. ففي العالم الواقعي تقوم الإدارات الضريبية بصياغة قواعد المراجعة التي تتبعها على نحو يكون حساسا لمضمون الإقرار المقدم من الممول. فاحتمال المراجعة (ح) يكون عادة دالة متزايدة في مقدار النفقات التي تدعى الشركات المحكرة تحملها، كما يكون دالة متزايدة في مقدار الأرباح التي تقر هذه الشركات بتحقيقها، ويكون أيضا دالة متزايدة في حجم هذه الشركات. ولكن في ظل الاعتقاد الذي يسود بعض المجتمعات بأن الشركات الأقل حجما تنتج بشكل أكبر للتهرب فإن ح قد تكون على العكس دالة متناقصة في حجم الشركات. العبرة في كل ذلك تكون بالاقتناع السائد لدى الإدارة الضريبية. فإذا كان هذا الاقتناع يتمثل في أن الشركات الكبرى تنحو أكثر من غيرها للتهرب من الضريبة، فإن الشركات المحكرة الكبرى ستكون أكثر من غيرها عرضة لاحتمال المراجعة واكتشاف ما تقوم به من تهرب. أما إذا كان الاقتناع السائد هو أن الشركات الأقل حجما تنحو أكثر من غيرها إلى التهرب، فإن الشركات المحكرة الصغيرة ستكون أكثر من غيرها عرضة لاكتشاف تهربها. ويفترض أن يكون نوع الاقتناع السائد لدى الإدارة الضريبية معروف لدى المسؤولين عن الشركات لحظة اتخاذ قرار التهرب (٨٥).

ويلاحظ بعض الباحثين أن الشركات المحتكرة تلجأ -خاصة في نطاق قطاع الخدمات والقطاع الاقتصادي غير المنظم- إلى تفضيل التعامل بالنقد السائلة cash بدلا من استخدام الأساليب الأخرى الأكثر اعتيادا مثل التحويلات المصرفية والشيكات. وقد تبين من الملاحظة الواقعية أن هذه الشركات تخفض أسعار منتجاتها بالنسبة للمبيعات التي تتم بالنقد السائلة بما يعادل تقريبا قيمة الضريبة المفروضة على المبيعات. وهذا الأسلوب يوفر على المشتري قيمة الضريبة غير المباشرة (ضريبة المبيعات) ويوفر على البائع (الشركة المحتكرة) قيمة الضريبة المباشرة (ضريبة الدخل). فالشركة المحتكرة تستخدم أسلوب تخفيض الأسعار بالنسبة لعروض الشراء بالنقد السائلة كوسيلة للتمييز السعري بين المشتريين لتحقيق غرضها في التهرب من الضريبة على الدخل. ولكن إذا زادت العقوبة المفروضة على التهرب من ضريبة الدخل أو ازدادت احتمالات الكشف عن المتهربين فإن الشركة المحتكرة سوف تتجه على الأغلب لزيادة أسعارها على المبيعات بالنقد السائلة ومن ثم يقل مستوى التهرب. وللتغلب على هذه الصورة الخاصة من التهرب الضريبي قد يكون من المفيد إخضاع المشتريين للمراجعة والعقوبة بسبب تهربهم من الضريبة غير المباشرة عن طريق الشراء بالنقد السائلة. ففي هذه الحالة سوف يخشى العديد من المشتريين المخاطرة بالتعرض للآثار السلبية لاكتشاف التهرب وفي الوقت ذاته تحصل الإدارة الضريبية على معلومات من المستهلكين تمكنها من اكتشاف تهرب الشركات المحتكرة التي تتبع هذا الأسلوب. وقد يقود ذلك كله إلى خفض حجم الاقتصاد غير المنظم ومستوى التهرب الضريبي (٨٦).

وبالنسبة للسوق شبه الاحتكارية خلصت إحدى الدراسات إلى أن مدى التهرب الضريبي لا يتوقف فقط على درجة التواطؤ السائدة في السوق وإنما يتوقف أيضا على الأنصبة النسبية لمختلف الشركات في هذه السوق. فإذا لم تكن هذه الأنصبة مجزأة ومتفرقة إلى حد كبير فإن الزيادة في درجة التواطؤ تؤدي إلى زيادة واضحة في التهرب الضريبي (٨٦).

وبصدد العلاقة بين التهرب الضريبي و الكفاءة الاقتصادية فإن فريقا من الاقتصاديين يتجه إلى أن التهرب الضريبي قد يقلل من التشوه الناشئ عن فرض الضرائب على الأرباح، ومن ثم قد يرفع كفاءة الأنشطة الاقتصادية المختلفة باعتبار أن الضرائب تؤثر سلبيا على الاستثمار الحدى وعلى أسلوب تخصيص الاستثمارات قطاعيا ومكانيا خاصة فى المديين القصير والمتوسط (٨٧). ولكن سلامة ذلك القول تتطلب تمتع الشركات التى تمارس ذات النشاط الإنتاجى بمعاملة متماثلة فى صدد التهرب. فغنى عن الإشارة أن التهرب سيرفع معدل الضريبة الحدى للشركات التى تخضع للمراجعة ويكتشف أمر تهربها، بينما سيخفض معدل الضريبة الحدى بالنسبة للشركات التى تتجح فى الإفلات بتهربها. وهكذا تنشأ واقعا فى حالة التهرب ثلاثة أوضاع متميزة للشركات فى موقفها من العبء الضريبي:

- شركات لا تتهرب وتتحمل العبء الضريبي المقرر قانونا (ض).
- شركات تتهرب وتفلت من رقابة الإدارة الضريبية وتتحمل بالتالى عبئا ضريبيا أقل من المقرر قانونا (ض - ١).
- شركات تتهرب ويكتشف أمر تهربها وتخضع من ثم للجزاءات المقررة فى القانون مما يجعلها تتحمل عبئا ضريبيا أكبر من المقرر قانونا (ض + ١).

ولا جدال فى أن هذا التفاوت فى المعاملة الضريبية الناجم عن التهرب يتسبب فى الإضرار بمبدأ المنافسة بين الشركات وبالتالي يقلل من الكفاءة الاقتصادية داخل الأنشطة الإنتاجية المختلفة.

ونجد تأكيدا للتحليل السابق فيما انتهت إليه إحدى الدراسات من أن التهرب الضريبي يمكن أن يقود إلى إنتاج غير كفء يتسبب فى فرض نفقات عالية على الاقتصاد الوطنى حتى ولو لم يستوجب التهرب نفسه نفقات مباشرة (٨٩)، وكذلك فيما أظهرته دراسة أخرى من أن الضريبة على أرباح الشركات لا يمكن الاعتماد عليها لتقليل التشوه الاحتكارى فى حالة قيام المحتكر بالتهرب من الضريبة والتقليل العمدى فى الإقرار بالأرباح التى حققها (٩٠).

٤ . ٣ أوضاع سوق العمل و الازدواجية الاقتصادية:

افترضت نماذج التهرب الضريبي التقليدية أن الممول يحصل على دخله من مصدر واحد، أو افترضت على الأقل تساوى الخصائص الحاكمة لعملية التهرب فى مصادر الدخل المختلفة. ولكن ظهرت فى السنوات الأخيرة العديد من الدراسات النظرية والتطبيقية التى أكدت أن آليات التهرب تتفاوت بحسب النشاط الذى يمارسه المكلف بالضريبة وبحسب مصدر الدخل الذى يحصل عليه. بل إن التفاوت فى هذه الآليات يشكل عاملاً حاسماً فى اختيار الفرد لسوق العمل الذى يسعى إليه. فالفرد يتخذ -جزئياً على الأقل- قراراته المتعلقة بعرضه للعمل فى ضوء الفرصة المتاحة لتهربه من الضريبة.

وتكاد تجمع مختلف الدراسات على أن التهرب يكون أيسر عندما يتحقق الدخل من مصادر معينة (النشاط الاقتصادى المستقل، ممارسة المهن الحرة، القيام بأعمال الوساطة والسمسرة والإنتاج الزراعى) مقارنة بمصادر أخرى (المرتبات والأجور والقيم المنقولة)، وذلك بسبب توافر المعلومات وتطبيق نظام الحجز عند المنبع بالنسبة للمصادر الأخيرة دون الأولى. فتظهر إحدى الدراسات التطبيقية على ولاية ويسكونسن Wisconsin الأمريكية أن نسبة الإقرار بالدخل الحقيقى لا تتجاوز ٥١% بالنسبة للريوع و ٨٢% بالنسبة للدخل الزراعى، بينما ترتفع إلى ٩٦% بالنسبة للأرباح. وتقدر دراسة أخرى أن نسبة لا تزيد فقط عن ٣٧% من الدخول المتحققة من مكاسب رأس المال يتم فعلاً الإقرار بها. وتكشف دراسة ثالثة أن معظم الدخول التى يحصل عليها "المقاولون المستقلون" الذين يمارسون نشاطاً لحسابهم الخاص ولا تتجاوز عشرة آلاف دولار أمريكى لا تقدم عنها أية إقرارات إلى الإدارة الضريبية (٩١). وتشير بيانات مصلحة الضرائب الداخلية الأمريكية I.R.S. من خلال برنامج قياس التزام الممول TCMP (٩٢) أن تقديرات نسب الإقرار الاختيارى "الصادق" فى عام ١٩٨١ لم تتجاوز مقارنة بالدخل الصافى ٥٠,٣% بالنسبة لدخل الملكية غير الزراعية، ٤٧% بالنسبة للدخل من المساهمة فى ملكية الأعمال والشركات الصغيرة، ٣٧,٢% بالنسبة للدخل من الريوع، ٢٠,٧% بالنسبة لدخل المنتجين غير المنظمين، وأقل من ١٨,٥% بالنسبة للدخل من النشاط

الزراعى. وذلك مقارنة بنسبة تصل على سبيل المثال إلى ٩٣,٩% بالنسبة للدخول من المرتبات والأجور. وتؤكد بيانات أخرى لنفس المصلحة أن أكثر من ٥٠% من الخسارة الإجمالية فى الحصيلة الضريبية ترجع للتهرب من الضرائب على الدخل من رأس المال (٩٣). وفى مصر توضح البيانات الإحصائية لوزارة المالية أن نسبة الإقرارات الضريبية المقدمة لعدد الممولين فى عام ١٩٨٠ لم تتجاوز ٢٩,٦%, ٣٦%, ٤٢,٥% فيما يخص على التوالى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على دخول المهن الحرة والضريبة العامة على الإيراد. ولعل الأخطر من ذلك أنه وفقا لتصريح وزير المالية (العدد ٧٤٣ من الأهرام الاقتصادى) فإن ٧٠% من الإقرارات المقدمة تتضمن بيانات غير صحيحة، ويرتفع هذا المعدل إلى ١٠٠% بالنسبة للفواتير والمعلومات المقدمة لمصلحة الجمارك.

وجدير بالملاحظة أن البيانات السابقة تغفل الدخل غير المشروع الذى يتركز بدوره فى أنشطة معينة أهمها تجارة المخدرات والتهريب الجمركى والرشوة واستغلال النفوذ والدعارة. ويفترض عادة أن نسبة الإقرار الاختيارى بالدخل من النشاط غير المشروع تساوى صفرا فيماعد الحالى التى يحاول فيها المشاركون فى هذه الأنشطة تبييض أموالهم لإعادة استخدامها فى الأنشطة المشروعة.

وبالإضافة إلى مصدر الدخل فإن حجم المنشآت التى تمارس النشاط الاقتصادى يلعب دورا هاما فى مدى التهرب وأساليبه. فيرى البعض أنه كلما كانت المنشآت الأكبر حجما والأفضل هيكلأ أكثر انتشارا فى الاقتصاد الوطنى كلما قل مستوى التهرب، ويحدث العكس فى حالة انتشار المنشآت والأنشطة الصغيرة التى يديرها فرد أو أفراد قلائل وتفتقد وجود هيكل اقتصادى ومحاسبى واضح. وفى هذا الصدد تظهر إحدى الدراسات الأمريكية أن المنشآت سواء كانت شركات صناعية أو تجارية أو مصارف تجد صعوبة فى التهرب بسبب المعلومات التى تحصل عليها الإدارة الضريبية من الأطراف الأخرى التى تشارك بصورة مباشرة أو غير مباشرة فى التعاملات التجارية والمالية. وعلى العكس فإن التهرب أيسر من ضريبة دخل رأس المال بالنسبة للممولين

الآخرين مثل المزارعين والعائلات. وتقدر هذه الدراسة أن التهرب الذى تمارسه العائلات من الضريبة على أرباح رأس المال يؤدى إلى سوء تخصيص رأس المال الوطنى وإلى زيادة عدم الكفاءة الاقتصادية للهيكل الضريبي فى الولايات المتحدة فى عام ١٩٨٣ بنسبة تصل إلى ٣٧%. ويقود ذلك إلى نتائج خطيرة بالنسبة لقرارات الاستثمار وأسعار التوازن وتخصيص رؤوس الأموال (٩٤). ومع ذلك فإنه يمكن دائما للشركات الكبرى وبخاصة الشركات متعددة الجنسية أن تتهرب من الضريبة أو تتجنبها من خلال آليات التبادل بين الفروع والتغيير السعري والتحكم فى معدل النشاط الفعلى، فضلا عن التلاعب فى الأثمان والحسابات.

وتفترض معظم الدراسات النظرية الحديثة أن الفرد يسعى إلى التهرب بطريق غير مباشر من العبء الضريبي الواقع عليه عن طريق الحصول على عمل فى بعض الأنشطة التى لا يطالها النظام الضريبي سواء لأنها خافية عن أعين الإدارة الضريبية أو لأنها بطبيعتها أنشطة غير مشروعة وغير معترف بها. ويستطيع الفرد أن يوزع وقته المتاح بين ثلاثة استخدامات:

- أ - وقت للعمل فى نشاط مشروع تطاله الضريبة (عمل فى القطاع الاقتصادى المنظم) هو w_1 يحصل من خلاله على دخل مقداره d_1 .
- ب - وقت للعمل فى نشاط خفى أو غير مشروع لا تطاله الضريبة (عمل فى القطاع الاقتصادى غير المنظم) هو w_2 يحصل من خلاله على دخل مقداره d_2 .
- ج - وقت للفراغ والراحة والترويح عن النفس $1 - w_1 - w_2$.

وهكذا فإن دخل الممول سوف يتشكل من $d_1 + d_2$ ولكن مع الأخذ فى الاعتبار الضريبة التى يتحملها الممول بالنسبة للدخل من العمل فى القطاع المنظم (w_1) واحتمال اكتشاف تهربه فى حالة العمل فى القطاع غير المنظم (w_2) وتحمله حينئذ الضريبة الواجبة إضافة إلى الغرامات والجزاءات المقررة على التهرب الضريبي. وفى ضوء ذلك فإن مقدار الدخل المتاح للممول سوف يختلف تماما فى حالة التهرب الناجح عنه فى حالة التهرب الفاشل الذى تكتشفه الإدارة الضريبية.

ويقود انقسام دخل الممول بين دخل ناتج عن العمل فى القطاع المنظم (د) ودخل ناتج عن العمل فى القطاع غير المنظم (د) إلى إعادة النظر فى بعض الافتراضات التى يقوم عليها النموذج الأساسى للتهرب الضريبى. فوفقا لهذا النموذج -كما أوضحنا آنفا- يقود تشديد مستوى العقوبة (ع) أو تعزيز إجراءات الرقابة و المراجعة (ح) أو زيادة سعر الضريبة (ض) إلى تقليل مستوى التهرب وزيادة مستوى الدخل المقر بها (ل) (٢٠).

ولكن فى حالة وجود فرصة لحصول الممول على دخل من عمل فى القطاع غير المنظم فإن تأثير المغيرات السابقة يكون أقل وضوحا وربما إلى حد كبير متعارض. فزيادة ض أو ع قد تدفع الممول لزيادة ٢ على حساب ١ ، ولكن زيادة ح قد تدفعه على العكس إلى تقليل ٢ والعودة إلى ١ خاصة إذا صاحب ذلك انخفاض فى ض. غير أن هذا الانتقال بين ١ و ٢ يتوقف أيضا على مدى مرونة دوال عرض كل من القطاعين المنظم وغير المنظم ومستوى الدخل المتاح فى كل منهما ومستوى المنافع العامة التى تعود على العاملين فى كل منهما. ويفترض بصورة عامة أن فرصة التهرب تكون أكبر فى القطاع غير المنظم حيث تفتقد الإدارة الضريبة الحد الأدنى من المعلومات الضرورى للإحاطة بعمليات التهرب والإمساك بالمتهربين وحيث تكون إمكانية التهرب أيسر والنفقة أقل. ولكن الانتقال بين ١ و ٢ يتوقف أيضا على موقف الممولين من المخاطرة. فلا جدال فى أن العمل فى النشاط غير المنظم يتضمن مخاطرة أكبر من العمل فى النشاط المنظم. ولذا فإن قرار الممول بالانتقال من ١ إلى ٢ يتأثر بدرجة تقبله للمخاطرة (٩٥).

ويقود التهرب الضريبى فى ظل افتراض انقسام الاقتصاد الوطنى إلى قطاعين منظم وغير منظم إلى إحداث تشويه متعمد فى معدلات الأجور النسبية وأيضا فى الثمن النسبى لوقت الفراغ leisure (٩٦). غير أن الرقابة الشديدة على التهرب الضريبى وفرض أقصى صور الالتزام الضريبى قد تكون هى أيضا هدفا غير مرغوب فيه تماما إن كان بالإمكان تحقيقه. فالواقع أن تشديد الرقابة على الممولين يؤدى من ناحية إلى زيادة نفقات الالتزام compliance costs الواقعة على عاتق كل من الأفراد (نفقات

إخفاء التهريب) والحكومة (نفقات تعزيز إجراءات الرقابة و المراجعة)، كما يؤدي من ناحية أخرى -وهذا ربما يكون الأخطر- إلى دفع الأفراد لتعديل خياراتهم بشأن النشاط الذى يمارسونه ليتجهوا إلى قطاعات اقتصادية أقل إنتاجية ولكنها من وجهة النظر الفردية أكثر جاذبية حيث يسهل فيها التهريب الضريبي مقارنة بغيرها من القطاعات. ولذلك فإن هذه العوامل (نفقات الالتزام الفردية، نفقات الرقابة والمراجعة الحكومية، الخيارات غير الكفئة للأنشطة) يتعين أن تكون محل اعتبار المسؤولين قبل تقرير فرض إجراءات قسرية للرقابة والمراجعة الضريبية. ويمكن أن نخلص مما سبق إلى أن نفقات الرقابة والمراجعة تعرف ما يشبه منحى لا فير.

فزيادتها تؤدي إلى زيادة العائد الذى تحصل عليه الحكومة حتى حد معين يتناقص بعده هذا العائد مع زيادة النفقات(٩٧).

وتؤكد المعنى السابق دراسة التهريب الضريبي فى إطار نظرية الرفاه الاجتماعى social welfare theory و من خلال استخدام تحاليل النفقة-المنفعة cost-benefit analysis. فإذا كان للضرائب تأثير تشويهي distortionary على الهياكل والأوضاع الاقتصادية وكان التهريب يمثل طريقا للتقليل من حجم هذه التشوهات فإن القيمة الاجتماعية لمحاربة التهريب تصبح محل شك(٩٨). ومن ثم قد ترى الحكومة نفسها مضطرة لبعض التسامح مع التهريب الضريبي إذا كان ذلك يقود إلى مستوى من العدالة الاجتماعية أعلى مما يقود إليه إنفاذ القوانين الضريبية بشكل حاسم. ويعتبر البعض هذا الوضع بمثابة حالة من حالات التعارض بين الأخلاق والعدالة(٩٩). وبتطبيق نظرية الرفاه الاجتماعى على التهريب الجمركى يرى كل من منير شيخ M.SHEIKH(١٠٠) ومارك بيت M.PITT(١٠١) أن التهريب الجمركى يمكن أن يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاه مقارنة بحالة عدم وجود تهريب خاصة إذا تطلبت مقاومة التهريب استهلاك قدر هام من الموارد الاقتصادية(١٠٢). ويشكك بعض الاقتصاديين من جهة أخرى فى صحة القول بأن التهريب الضريبي يؤدي الى خسارة loss اقتصادية أو ضريبية. فهذه الخسارة قد لا تتعدى الصفر فى أغلب الأحوال اذا نظرنا للمسألة على مستوى الناتج

المحلى ككل(١٠٣). غير أن هذا المدخل الحدى المنفعى marginalist,utlitarian approach لا يعتبر مقبولا على إطلاقه سواء من الناحية النظرية أو من الناحية العملية. فنظريا لا يجب التعامل مع محاربة التهرب الضريبى أو التهريب الجمركى كمجرد عنصر فى اطار مفهوم المنفعة الاجتماعية ولكن يجب التعامل معه كهدف اجتماعى فى حد ذاته. وتقدير هذا الهدف لا يتم من خلال الحسابات النفعية بقدر ما يرتبط بالمحافظة على قيم اجتماعية هامة مثل المساواة والعدالة والأمانة واحترام القانون. وعمليا يؤدى التساهل فى محاربة التهرب أو التهريب أيا كانت المبررات إلى انتشاره وخروجه عن نطاق الرقابة والتحكم ليصبح ظاهرة اجتماعية عامة يقلد فيها الناس بعضهم البعض مما يقود إلى تحطم بنيان الدولة المالى والاقتصادى والأخلاقى. ومع ذلك يظل من الأهمية بمكان إحاطة المشرع والحكومة بالآثار الاقتصادية السلبية المترتبة على المبالغة فى فرض الأعباء الضريبية وتشديد الإجراءات القسرية المستخدمة فى مواجهة ظاهرة التهرب. فالمشروعية الأخلاقية والمشروعية الاجتماعية والمشروعية السياسية لفرض الضريبة ومكافحة التهرب منها ليست مجردة abstract أو مطلقة absolute وإنما ترتبط بمدى مساهمتها فى تحقيق أهداف أسمى مثل تحسين مستوى الرفاهة الاجتماعية وتعزيز العدالة الاجتماعية.

وإذا انتقلنا إلى تأثير سعر الضريبة على التهرب والهيكل الاقتصادى للمجتمع فى ظل افتراض وجود ازدواجية بين القطاعين المنظم وغير المنظم، فإن أغلب الدراسات تظهر وجود علاقة بين رفع سعر الضريبة وحجم الاقتصاد الخفى أو غير المنظم. فتؤكد نتائج دراسة لوميو وآخرين LEMIEUX & al التطبيقية على مدينة كوبيك بكندا أن الزيادة فى معدلات الضريبة تشوه الهياكل الاقتصادية لأنها تزيد من المشاركة فى أنشطة الاقتصاد الخفى وتقلل من المشاركة فى النشاط الاقتصادى المنظم(١٠٤). ويرى كيسيلمان KESSELMAN أن العلاقة بين معدل الضريبة وحجم القطاع الاقتصادى غير المنظم قائمة ولكنها تتأثر بعوامل عديدة أهمها التغيرات فى مستويات الأثمان وهيكل الإنفاق الحكومى ومدى قابلية منتجات كل قطاع من قطاعى الاقتصاد الوطنى للحلول محل منتجات القطاع الآخر(١٠٥). وتكشف دراسة ثالثة عن أن هذه العلاقة قد تكون

إيجابية أو سلبية وفقا لمدى النفور النسبى من المخاطرة السائد لدى الممولين. وبافتراض زيادة النفور النسبى من المخاطرة فإن رفع معدل الضريبة يزيد من تشوه سوق العمل لأنه يجعل القطاع غير المنظم أكثر جاذبية للعاملين مقارنة بالقطاع المنظم لاتساع نطاق التهرب فيه (١٠٦).

وغنى عن الإشارة أنه من الظواهر الأساسية فى بلاد العالم الثالث انقسام الاقتصاد إلى قطاعين متميزين: قطاع حديث يشمل الشركات والمؤسسات الكبيرة والمتوسطة، وقطاع غير منظم يشمل المشروعات الصغيرة والأنشطة الهامشية على مختلف صورها المشروعة وغير المشروعة. ويكاد يقتصر تعامل الجهاز الضريبى على القطاع الأول وحده. وحتى الآن لا تبدى السلطات المسؤولة أو الباحثين اهتماما يذكر بدراسة انعكاسات السياسة الضريبية بصورة عامة أو سياسة مواجهة التهرب الضريبى بصورة خاصة على العلاقة بين القطاعين المنظم وغير المنظم. ويظهر نفس القصور فيما يتعلق بدراسة العلاقة بين التهرب الضريبى و توزيع الدخل القومى.

٤.٤ مستوى الدخل و توزيعها :

تظهر دراسات متفرقة أن الميل للتهرب الضريبى يتأثر بمستوى دخل الممول. ولكن نتائج هذه الدراسات متباينة بشأن تحديد إيجابية أو سلبية العلاقة بين التهرب ومستوى الدخل. كذلك فإن التهرب الضريبى يرتب آثارا هامة على العدالة الاجتماعية وتوزيع الدخل. وتبرز أهمية هذه الآثار على وجه الخصوص فى المجتمعات التى يتسع فيها نطاق التهرب.

الحقيقة أنه لا يوجد اتفاق بين الدارسين حول العلاقة بين التهرب ومستوى الدخل وإنما نجد انقساما بينهم إلى اتجاهين متميزين أولهما يرى وجود علاقة سلبية بين الدخل والميل للتهرب من الضرائب بينما يؤكد الاتجاه الثانى أن الميل للتهرب يزيد مع ارتفاع الدخل.

فتشير نتائج دراسة تطبيقية أجريت على إحدى المدن الصغيرة فى ولاية نورث كارولينا خلال الفترة من يوليو إلى أغسطس ١٩٧٥ إلى أن أصحاب الدخل العالية (وكذلك الأفراد الأعلى تعليماً) يظهرون التزاماً بأخلاقيات الضريبة أكبر من غيرهم. فارتفاع الدخل (وكذلك ارتفاع مستوى التعليم) يقلل من الميل للتهرب من الضريبة (١٠٧). وتؤكد ذات الاتجاه دراسة تطبيقية أخرى أجريت على الولايات المتحدة ككل عن الفترة ١٩٤٧-١٩٨١ حيث تخلص إلى أنه فيما عدا استثناءات قليلة يقود ارتفاع الدخل الحقيقى إلى خفض نسبة الدخل غير المقر به. ولكن إذا أدخلنا دالة النفور النسبى من المخاطرة فى الاعتبار فإن النتيجة تتوقف على خصائص هذه الدالة : متزايدة ، ثابتة، أم متناقصة (١٠٨). وتكشف دراسة تطبيقية ثالثة قيام علاقة سلبية بين مستوى الدخل و الميل للتهرب من الضريبة (١٠٩). وتؤكد دراسة رابعة أن عدد ساعات العمل المتوقعة فى القطاع الاقتصادى غير المنظم - الذى يتميز بنسبة عالية من التهرب الضريبى - تقل مع زيادة الدخل (١١٠).

ولا تتوانى بعض الدراسات النظرية عن تدعيم هذا الاتجاه الأول. فقد أظهر أحد الدارسين أنه فى ظل وجود نظام ضريبى تصاعدى وعقوبة تفرض على التهرب ومع التسليم بفرضيات أرو ARROW من أن النفور المطلق من المخاطرة متناقص والنفور النسبى منها متزايد، فإن ارتفاع الدخل الحقيقى يقود إلى خفض الدخل غير المقر به (١١١). وفى ظل الافتراضات السابقة تتأكد النتيجة ذاتها فى أسبق دراستين فى مجال التهرب الضريبى وهما دراسة الاقتصادى الهندى SRINIVASAN (١١٢) ودراسة ALLINGHAM & SANDMO (١١٣). ولكن الدراسة الأخيرة تحرص على أن تؤكد أنه "عندما يتغير مستوى الدخل فإن الجزء المقر به من الدخل يزيد أو يبقى ثابتاً أو ينخفض وفقاً لما نفترضه من زيادة أو ثبات أو انخفاض النفور النسبى من المخاطرة. ومن الصعب تحديد أى من هذه الافتراضات أكثر واقعية من غيره" (١١٤).

وبعكس الاتجاه السابق تظهر العديد من الدراسات الأحدث أن العلاقة إيجابية بين مستوى الدخل و الميل للتهرب من الضريبة. فالإتجاه نحو التهرب الضريبى يزيد مع

ارتفاع الدخل وذلك سواء في السويد(١١٥) أو النرويج(١١٦) أو الولايات المتحدة الأمريكية(١١٧). وكذلك فإن القول بأن الممولين الأقل دخلا يقرون بنسبة أكبر من دخولهم مقارنة بالمولين الأكثر دخلا - بافتراض اتحاد ظروف المراجعة و العقوبة- يعد من واقع دراسة الأوضاع في دول كالأرجنتين والبرازيل وشيلي قولاً مستساغاً تماماً(١١٨). وبالتطبيق على جامايكا تبين أيضاً أن احتمال ومستوى الكذب في الإقرار الضريبي مرتبط إيجابياً بالدخل، فكلما ارتفع الدخل زاد مستوى الإقرار بأقل من الحقيقة underreporting(١١٩). ومن جانبها تظهر إحدى الدراسات التجريبية experimental أن الميل للتهرب من الضريبة يرتفع مع زيادة الدخل(١٢٠).

والواقع أن الالتزام الضريبي يهبط أيضاً في حالتين : انخفاض الدخل الجارى وتوقع حدوث تحسن في الدخل المستقبلي. فقد أثبت FISHLOW&FRIEDMAN أنه عندما تحدث صدمة أو أزمة اقتصادية تقلل من نسبة الدخل الجارى للدخل المتوقع، فإن السلوك الأمثل optimal للممول يكون التهرب من الإقرار بنسبة أكبر من دخله. وذلك سواء كان نفوره النسبي من المخاطرة متزايداً أو ثابتاً أو متناقصاً، على حين أنه في النماذج الأولى للتهرب ترتفع هذه النسبة فقط في حالة افتراض تزايد النفور النسبي من المخاطرة. ويلاحظ وفقاً للباحثين أن كلا من نسبة التهرب للدخل والمبلغ الإجمالي المهرب يتزايدان في آن واحد عندما يتأثر الدخل بصدمات سلبية عابرة. ولذا فإن البلاد التي تعاني من عجز في ميزانيتها وتمر بحالة انكماش اقتصادي لا يجب أن تتوقع تحسناً في حصيلتها الضريبية حيث سينخفض الالتزام الضريبي بفعل الصدمات السلبية التي تؤثر على الدخل القومي وعلى دخل الممولين. فالانكماش يقود من ناحية إلى تقليل حجم القاعدة الضريبية ومن ناحية أخرى إلى إحداث تغيير في سلوك الممولين ليصبحوا أقل التزاماً بواجبهم الضريبي. كذلك يلاحظ أنه إذا تزايدت التوقعات بقرب حدوث انتعاش اقتصادي وارتفاع في مستوى الدخل فإن الدلائل تشير إلى حدوث زيادة في معدل التهرب الضريبي مما يؤدي إلى تفاقم عجز الميزانية(١٢١).

وتؤكد إحدى الدراسات الحديثة أن الفقراء أقل اتجاها من الأغنياء لتجنب الضريبة بسبب توقف نفقة التجنب على طبيعة مصدر الدخل. فهذه النفقة أقل بالنسبة للدخول من الأصول المالية مقارنة بالدخول من المصادر الأخرى التي تشكل المصادر المعتادة لدخول الفقراء. كذلك فإن القدرة على تجنب الضريبة والاستفادة من ثغرات القوانين الضريبية تكون متاحة للأغنياء أكثر من الفقراء لأنهم يستطيعون وحدهم تحمل نفقات خدمات المستشارين والمحاسبين والمحامين. ومع ذلك فإن الأغنياء - ما عدا شديدي النفور من المخاطرة - يفضلون التهرب الضريبي على مجرد تجنب الضريبة لأن عائده الصافي المحتمل أكبر. ومن ثم يكاد الفقير وحده هو الذى يتعرض للإمساك به حينما يتهرب من الضريبة ويلزم حينئذ بتحمل العقوبات المقررة. بل إن الفقير وحده فى حقيقة الأمر هو وحده الذى يضطر لدفع الضرائب لانحسار فرصه سواء بالنسبة للتجنب أو بالنسبة للتهرب (١٢٢).

وفى ضوء افتراض وجود علاقة إيجابية بين مستوى الدخل و التهرب الضريبي فإنه يجب إعادة النظر فى الاعتقاد الشائع بأن الضرائب على الدخل تلعب دورا هاما فى إعادة توزيع الدخل. فمع اتساع مدى التهرب الضريبي لدى الممولين أصحاب الدخل العالية يتناقص الدور التوزيعى للضريبة أو ربما يتلاشى تماما. فلا شك فى أن سعر الضريبة على الشرائح العليا من الدخل لا يشكل أداة توزيعية مؤثرة إذا انتشر التهرب بين المكلفين بالضريبة. وهنا قد تصبح الضريبة على الدخل أقل كفاءة من الضرائب غير المباشرة كأداة لتوزيع الدخل خاصة إذا وجهت الضرائب الأخيرة نحو السلع والخدمات التى يستهلكها بالدرجة الأولى الأغنياء وكان مدى التهرب منها أدنى مقارنة بالضريبة على الدخل. ويكون تأثير التهرب سلبيا على العدالة الاجتماعية لأن كل جنيه لم يتم تحصيله من المتهربين كان يمكن استخدامه سواء فى رفع مستوى المنافع العامة أو فى تخفيض الأعباء الضريبية الواقعة على الممولين الآخرين. وفى ظل افتراض أن الأغنياء أكثر تهربا من الفقراء فإنه من الواضح أن تأثير التهرب لا يكون محايدا وإنما سلبيا على توزيع الدخل وعلى العدالة الاجتماعية.

وفى الجانب المقابل وفى ظل الإبقاء على نفس الافتراض السابق فإن مستوى التهرب يتأثر بهيكل توزيع الدخل فى المجتمع. فإذا كان هذا الهيكل أقرب للعدالة فإن مستوى التهرب سىظل فى حدود معتدلة. أما إذا كان توزيع الدخل يتسم بـتفاوت شديد فإن مستوى التهرب سيرتفع لأن الذين يستحوذون على الجانب الأكبر من الدخل القومى لديهم ميل أعلى للتهرب، وهو ميل يتزايد مع زيادة دخولهم. ولذا يتعين النظر للتفاوت البين فى توزيع الدخل كعامل من أهم العوامل المؤثرة سلبيا على الالتزام الضريبى. ومما يؤكد الملاحظة السابقة أن أقل الدول تفاوتاً فى توزيع الدخل (اليابان، الدول الاسكندنافية، الدول الأنجلوسكسونية) هى أقلها معاناة من ظاهرة التهرب الضريبى، وأكثر الدول تفاوتاً فى توزيع الدخل (الجانب الأكبر من بلاد العالم الثالث) هى أكثرها ارتفاعاً فى مستوى التهرب الضريبى.

٥. أثر العوامل غير الاقتصادية على التهرب :

تتعدد وتتنوع العوامل المؤثرة على قرار الممول بالتهرب ، وهى عوامل بطبيعتها متغيرة من وقت لآخر ومن مكان لآخر. فإلى جانب العوامل الاقتصادية التى سلف بيانها تفصيلاً يتعين الإشارة بإيجاز إلى مجموعتين أخريين من العوامل هما العوامل الأخلاقية والاجتماعية من جانب، والعوامل السياسية والإدارية من جانب آخر. ولسنا هنا بصدد حصر العوامل غير الاقتصادية المؤثرة على التهرب الضريبى وإنما سوف نشير فقط لبعض هذه العوامل للتأكيد على أهمية الخروج من الإطار الضيق للتحليل الاقتصادى التقليدى للتهرب.

٥ . ١ العوامل الأخلاقية والاجتماعية :

الافتراض الأساسى للنماذج الاقتصادية الذى من مقتضاه أن الممول يسلك دائماً سلوكاً استراتيجياً قائماً على دوافع مالية يتسم بضيق النظرة للطبيعة الإنسانية. فإذا كان بعض الممولين ينحون حقاً هذا المنحى فإن ممولين آخرين يسلكون سلوكاً مختلفاً يتسم

بالأمانة والرغبة فى تحمل العبء الضريبى المفروض عليهم بشكل كامل حتى لو كانت الحوافز المالية للتهرب مغرية. وقد أظهرت بعض الدراسات التجريبية على وجه الخصوص أن قرار التهرب من عدمه يتأثر إلى حد بعيد بالضمير الأخلاقى الكامن لدى كل ممول. ولا يقل تأثير هذا العامل الأخير بتاتا عن تأثير العائد المادى المتوقع من وراء التهرب (١٢٣). ومن ثم فإن "المؤثرات الاقتصادية" لا تكفى وحدها لتفسير التهرب أو الالتزام وإنما تحتاج إلى إضافة جديدة تتمثل فى إدخال "النفقات الأخلاقية" moral costs فى الاعتبار. ولكن هذا الأمر يعد عملية غاية فى الصعوبة بسبب نقص المعلومات وصعوبة القياس. كذلك فإن الاقتصاديين يهتمون تحليل هذا النوع من النفقات لافتراضهم أن تأثيرها ضعيف على معطيات الالتزام الضريبى فى المجتمع ككل. ومع ذلك تظهر إحدى الدراسات الحديثة أن إدماج سلوك "الممولين الأماناء" honest taxpayers فى تحليل الالتزام الضريبى يغير بطريقة جذرية النتائج التى يتوصل إليها هذا التحليل (١٢٤). وهذه نتيجة تسمح بتجسير الفجوة التى تفصل بين الأدب الاقتصادى فى موضوع الالتزام وما توصلت إليه دراسات عديدة فى إطار علمى النفس والاجتماع بخصوص الموضوع ذاته. وضمن الاتجاه ذاته سعت دراسات أخرى لمحاولة تقدير التطور فى أخلاقيات الضريبة فى الولايات المتحدة الأمريكية تقديرا كميا. فيقدر البعض من خلال استبيان أجرى فى منتصف السبعينات أن متوسط أخلاقيات الضريبة للممول average tax-payer's tax ethics يصل إلى ٦٠,٣ من مائة، وأن ٢١% من الممولين لديهم مستوى سلبى من أخلاقيات الضريبة. وتعكس هذه النسب ظهور علامات تدهور فى مستوى الالتزام الضريبى فى الولايات المتحدة فى الفترة الأخيرة (١٢٥).

الالتزام الضريبى لا يتأثر فقط بسلوك الممول النفعى وبالقيم الأخلاقية التى يعتنقها، ولكنه يتأثر أيضا بعقلية هذا الممول وطريقة تقديره للمخاطر المحيطة به والفرص المتاحة له. فقد أظهرت بعض الدراسات التجريبية (١٢٦) أن الالتزام الضريبى التام هو السلوك المعتاد للعديد من الممولين بسبب أنهم يبالغون فى احتمالات اكتشاف تهربهم على نحو يتخطى الاحتمالات الواقعية لمثل هذا الاكتشاف. فالأفراد لا يحسبون المخاطر على نحو "رشيد" ولكن وفقا لإحساسهم الذاتى بها، وذلك على عكس ما تفترضه النماذج القائمة

على نظرية المنفعة المتوقعة expected utility theory. فالواقع أن الأفراد يظهرون تنوعا ملحوظا في السلوك، فهم أحيانا يبالغون في تقدير المخاطر رغم ضعف احتمالات تحققها واقعا وأحيانا يبالغون في المخاطرة دون تحسب للعواقب، وهم أحيانا يتعاونون من أجل تحقيق الصالح العام وأحيانا أخرى يسلكون مسلك المسافرين المجانى free rider الذى يسعى للحصول على أكبر استفادة من المنافع العامة دون الرغبة فى المشاركة فى تحمل أعبائها. ولذا فإنه ليس باستطاعة أية نظرية عقلانية أن تفسر بشكل كامل سلوك الممول تجاه الالتزام والتهرب. ويبدو أن الينجهام وساندمو كانا يدركان هشاشة نموذجهما وإمكانية وصمه بالبساطة لأنه لا يعطى اهتماما يذكر بالعناصر غير النقدية فى سلوك الممول. ولذا يؤكدان على أنه توجد بالإضافة لخسارة الدخل التى تترتب على اكتشاف التهرب عناصر أخرى تؤثر على منفعة الممول. وهى عناصر يمكن أن توصف أجمالا بأنها تؤثر سلبيا على سمعة الممول كمواطن فى الجماعة. ولكن من الملفت للانتباه أن المؤلفين يفترضان أن السمعة reputation والدخل بديلان substitutes يمكن لأحدهما أن يحل محل الآخر بحيث أن تطلب سمعة أفضل يقلل من المنفعة الحدية للدخل (١٢٧).

ولا جدال فى أن الالتزام الضريبى يتأثر بنظرة المجتمع للتهرب. فنفقة فقدان الاعتبار والتعرض للمهانة تختلف من مجتمع لآخر كما تختلف من شخص لآخر. ففي المجتمع الذى يتسامح مع التهرب ولا ينظر فيه الناس للمتهربين كمجرمين أو مخالفين بسبب شيوع ظاهرة التهرب، فإن النفقة الأخلاقية المرتبطة بالتهرب تكون منخفضة أو سلبية. وفى هذه الحالة قد يصبح المتهرب محل إعجاب وحسد بدلا من أن يحظى بالاحتقار والسخط من الآخرين. وعلى العكس فإنه فى المجتمع الذى يدخل فيه التهرب فى دائرة المحرمات taboo تكون النفقات الأخلاقية للتهرب مرتفعة للغاية وعائقا نفسيا هاما يحد من سلوك التهرب الذى يضحي حينئذ نادرا ومحسورا فى أعداد متفرقة من الممولين (١٢٨).

٢٠٥ العوامل السياسية والإدارية :

تظهر الدراسات التجريبية والسوسيولوجية أن من بين العوامل الرئيسية التي تؤثر على صدق الممولين في إقراراتهم الضريبية موقفهم من الحكومة أشخاصا وسياسات. فهناك علاقة سلبية بين الالتزام الضريبي والمشاعر المعادية للحكومة. فهؤلاء الذين يشعرون بالإحباط من سلوك السياسيين ويعتقدون أن جل جهد هؤلاء ينصرف للاحتفاظ بمراكزهم وامتيازاتهم هم الأدنى التزاما بأخلاقيات الضريبة. ولهذا فإنه من الأهمية بمكان أن يخضع الحكام و المسئولون للقوانين الضريبية وأن يعطوا القدوة لبقية أفراد الشعب. أما إذا اتجه الحكام وقادة المجتمع ومشاهيره وذوهم للمشاركة في أنشطة يشوبها التهرب، فإنهم بذلك يرسلون لبقية الممولين إشارات لا تخطئ بأن عدم الالتزام الضريبي قد أضحى سلوكا مقبولا يحقق النفع الذاتي ويمر دون مساءلة أو عقاب. كذلك فإن موقف الممولين تجاه مشروعية الحكومة ومشروعية القوانين الضريبية ومدى المساواة في تطبيقها يحكم إلى حد كبير سلوكهم التهربى.

ويتأثر الالتزام الضريبي من جهة ثانية بسلوك الإدارة الضريبية. فالرقابة الشديدة والمراجعة المستمرة والمعاملة الفظة المرهقة من جانب مسئولى الضرائب تشوه الشعور الأخلاقى لدى الممولين وتدفعهم إلى المزيد من عدم الالتزام الضريبي. ويؤكد ذلك ما أظهرته بعض الدراسات من أن الممولين يميلون أكثر للأمانة في إقراراتهم الضريبية إذا شعروا بأنهم يعاملون بطريقة لائقة ومهذبة من قبل الإدارة الضريبية وموظفيها (١٢٩). ويتأثر سلوك الممولين أيضا بمدى شعورهم بالمساواة مع الآخرين حينما يتعاملون مع الإدارة الضريبية. فأبسط تمييز ضد الممول يشعره بالظلم ويدفعه للتأثر عن طريق التهرب. ويتصل بذلك قضية انتشار الرشوة والمحسوبية بين موظفى الضرائب. فإذا كان بمقدور بعض الممولين خاصة من يكتشف تهربهم أن يقوموا برشوة الموظفين المختصين بالإدارة الضريبية وكان مبلغ الرشوة أدنى من الضريبة المتهرب منها أو العقوبة المقررة على التهرب، فإن النتائج التى تتوصل إليها النماذج النظرية للتهرب تحتاج إلى إعادة

نظر جدية لأن معظم الافتراضات المسلم بها تصبح غير قائمة على أساس. فالرشوة تقلل إلى حد بعيد مخاطر المراجعة و العقوبة التي يفترض أن يواجهها الممول المتهرب. ولاشك في انتشار الرشوة في الكثير من دول العالم لاسيما في الجنوب. وهي قد تأخذ شكلا عينيا أو قد تأتي في صورة خدمات أو منافع يتحصل عليها موظف الضرائب وأقاربه من الممولين لاسيما أصحاب المهن الحرة ورجال الأعمال. ويلعب انتشار المحسوبية والمجاملة ذات الدور الخطير الذي يلعبه انتشار الرشوة في تدمير الالتزام الضريبي لدى الممولين الشرفاء.

وإضافة لما سبق يؤدي تعقد النظام الضريبي وعدم وضوح التشريعات الضريبية وقصور الإدارة الضريبية وتخلف التقنيات التي تستخدمها وعجزها عن مواجهة الأساليب المبتكرة التي يستخدمها المتهربون إلى تشجيع الاتجاه نحو التهرب الضريبي.

خاتمة

ترتكز معظم الدراسات التي تتناول موضوع التهرب الضريبي على النماذج الاقتصادية الوحيدة micromodels. وتفترض هذه النماذج دالة منفعة للممول تتمثل في سعيه المستمر لتعظيم دخله بعد دفع الضريبة. ويتأثر مستوى هذا الدخل بقرار الممول بالإقرار بدخله للإدارة الضريبية. وبدوره يتأثر هذا القرار بالعديد من المتغيرات التي ركزت النماذج النظرية من بينها على معدل الضريبة واحتمال الخضوع للمراجعة ومستوى العقوبة المقررة على التهرب.

فالافتراض الأساسي في هذه النماذج هو أن الممول لا يتهرب بطريقة عفوية أو آلية وإنما يتهرب عن قناعة وتفكير رشيد وإمام بسياسات الإدارة الضريبية وبالعقوبات المفروضة على التهرب. فسلوك الممول يعتبر سلوكا رشيدا - وإن لم يكن أخلاقيا تماما - هدفه الوحيد تعظيم منفعته دون اهتمام بالانعكاسات السلبية على الصالح العام التي قد تترتب على سلوكه الأناني. وهكذا فإن الممول لا يدفع الضريبة إلا بسبب خوفه من أن يتم الإمساك به. فإذا قدر أن احتمال اكتشاف تهربه ضعيف أو أن الآثار المترتبة على ذلك أقل من عائد التهرب فإنه سوف يقدم عليه دون وازع آخر.

غير أن النماذج الاقتصادية للتهرب غير مقنعة على أكثر من صعيد. فهي من ناحية تركز أساسا على تحليل سلوك الممول وتغفل تحليل سلوك الإدارة الضريبية وردود أفعالها تجاه ظاهرة التهرب. وهي من ناحية ثانية تفترض علم الممول بمدى احتمالية خضوعه للمراجعة والإمساك به في حالة التهرب وهو افتراض غير واقعي لأن العادة قد جرت في معظم الإدارات الضريبية على احتفاظ الإدارة لنفسها بكافة المعلومات المتعلقة بسياسات الفحص والرقابة والمراجعة مما يصعب على الممول عملية التنبؤ باحتمالية اكتشاف تهربه. وهي من ناحية ثالثة لا تستوعب التنوع في السلوك الإنساني حيث سوف تظل طائفتان من الممولين خارج إطار "التحليل الاقتصادي الرشيد" هما

طائفة المتهربين دائما وبصرف النظر عن حساب المنافع والمخاطر وطائفة الملتزمين دائما وبصرف النظر عن حسابات الرشادة الاقتصادية. وهى من ناحية رابعة تغفل تأثير الأنظمة الضريبية والسياسية والاجتماعية على العقلية الضريبية والسلوك الضريبى للممولين. فمستوى الالتزام الضريبى ليس ثابتا فى كل أرجاء العالم وإنما يختلف من بلد لآخر متأثرا -ضمن أشياء أخرى- بطبيعة الأنظمة والهياكل والمؤسسات الموجودة فى كل بلد. والدليل على ذلك وجود معدل مرتفع نسبيا من الالتزام الضريبى فى بعض دول العالم رغم وجود فرص "رشيدة" للتهرب، وانتشار التهرب فى دول أخرى رغم تعسف الإدارة الضريبية وقسوة العقوبة المفروضة على التهرب. فالنماذج تعجز بطبيعتها عن الإحاطة بالمشاعر والقيم المختلفة التى تحرك الممول كما تعجز عن تقدير تأثير الأنظمة والهياكل والمؤسسات على ردود أفعال هذا الممول. فشعور الممول تجاه الحكومة وتجاه الممولين الآخرين وإحساسه الذاتى بالعدالة والإنصاف أمور يصعب قياسها واختصارها فى نماذج رياضية.

ولعل أهم ما يوجه من نقد للنماذج التقليدية فى دراسة التهرب هو أنها قد ركزت على تحليل بعض المتغيرات التى تؤثر مباشرة على سلوك الممول وأغفلت تحليل المتغيرات الأخرى الوحيدة والكلية التى تلعب أيضا دورا هاما فى التأثير على قرار الممول بالتهرب، وهى مؤثرات حاولت هذه الدراسة أن تستوعبها فى إطار نظرة شاملة لموضوع التهرب الضريبى. فالواقع أن قرار الممول بالتهرب يأتى كمحصلة لثلاثة أنواع من المتغيرات ترجع أولاها لإرادة الممول نفسه، وتعود ثانياتها لإرادة الحكومة والإدارة الضريبية، وتنسب ثالثتها لأسباب خارجية عن إرادة كلا الطرفين. وهى متغيرات يمكن النظر إليها أيضا من خلال تقسيم ثلاثى آخر يعكس الأطر المالية (الضرائب و النفقات العامة) والاقتصادية وغير الاقتصادية. وهو التقسيم الذى اعتمدناه فى العرض خلال هذه الدراسة.

ومع ذلك يتعين الاعتراف بأن توسيع إطار البحث فى دوافع التهرب يثير بشكل أوسع مشكلة قياس الأهمية الواقعية لكل متغير من المتغيرات. فالواقع أن الدراسات

التطبيقية فى موضوع التهرب على مستوى العالم قليلة للغاية رغم الأهمية المتزايدة للموضوع. والأكثر ندرة هى الدراسات التى تمت فى دول العالم الثالث حيث لا نكاد نجد سوى دراسات قليلة تتعلق ببعض دول أمريكا اللاتينية. ومعظم الدراسات التطبيقية التى تمت حتى الآن اكنفت بتحليل أحد المؤثرات أو عدد قليل منها، فلا توجد بعد دراسة واحدة سعت لاستيعاب كافة العوامل المؤثرة على التهرب أو معظمها.

ولا جدال فى أن الميزة الرئيسية لهذا التناول الأكثر شمولاً لموضوع التهرب الضريبى هو أنه يتيح للسلطات المسئولة أن ترسم سياسات أكثر وعياً وعمومية لتعزيز تطبيق القوانين الضريبية وللقضاء على الأسباب الكامنة وراء اتساع ظاهرة التهرب خاصة فى ظل الأزمات الاقتصادية والاجتماعية التى تشهدها حالياً العديد من دول العالم لاسيما فى نصف الكرة الجنوبى. وفى هذا الصدد تجدر ملاحظة أن التعامل مع مشكلة التهرب لا يجب أن ينحصر - كما هو الحال حالياً فى مصر ودول أخرى - فى إطار ميكانيكى ضيق يقتصر على تنفيذ القوانين الضريبية بشكل يتسم بقدر قليل أو كبير من الكفاءة. فنحن فى الواقع بحاجة عند تعاملنا مع هذه المشكلة للتمييز بين دور الدولة (حكومة ومشرعين) ودور الإدارة الضريبية. فعلى الرغم من خضوع الثانية لرقابة الأولى فإن لها أهدافها الخاصة التى تتمثل فى تعظيم حصيلة الضرائب الصافية فى ظل معطيات ثابتة لا تملك التأثير عليها كمعدلات الضريبة ومستويات العقوبة. أما الحكومة التى تقع على عاتقها إدارة شئون الدولة فإن غرضها الأساسى يجب أن يكون تعظيم دالة الرفاه الاجتماعى آخذة فى الاعتبار استجابة كل من الإدارة الضريبية والممولين. ومن هنا فإن تعارض الأهداف التى تسعى إليها الحكومة مع الأهداف التى تسعى إليها الإدارة الضريبية أمر محتمل. فتعظيم الحصيلة الصافية يقتضى التركيز على الالتزام الضريبى حتى ولو قاد ذلك إلى تشويه الهياكل الاقتصادية أو إلى الإخلال بمبدأ العدالة فى مفهومه الكلى. أما تعظيم مستوى الرفاه الاجتماعى فيستوجب الاهتمام أساساً بقضيتى الكفاءة والعدالة على المستوى الكلى وإن تطلب ذلك إعادة النظر فى معدلات الضريبة أو أساليب المراجعة أو مستويات العقوبة. فالناتج الضريبى لا يكون مرغوباً فيه إذا أعاقته الضريبة أو الأساليب الميكانيكية لمحاربة التهرب تعبئة المدخرات الوطنية أو حسن

تخصيصها أو إنعاش الأنشطة الإنتاجية أو أثرت سلبيا على عدالة توزيع الدخل أو أدت إلى زيادة عدد المواطنين الذين يعيشون عند مستوى الكفاف.

محاربة التهرب تشكل هدفا أخلاقيا وماليا واقتصاديا جدير بالاهتمام ولكنه يبقى هدفا جزئيا يتعين النظر إليه في إطار هدف أعم وأشمل هو زيادة مستوى الرفاه الاجتماعي وتحقيق التنمية الشاملة التي تفيد المواطنين والمجتمع. وفي ضوء هذه الحقيقة كانت مبادرتنا لتناول موضوع التهرب في إطار أشمل مما درجت عليه الدراسات النظرية التقليدية. ولكن هذه الدراسة ليست سوى محاولة لترسم الطريق، ومن ثم فهي لا تقدم نظرية جديدة أو تقترح نموذجا متكاملًا، وإنما تشكل مجرد دعوة علمية للتفكير في صياغة نظرية اقتصادية عامة وشاملة للتهرب الضريبي.

الهوامش

(١) انظر على سبيل المثال :

BALLARD(C.) & al. : [1985], p.135-137

HANSSON(I.) & STUART(C.) : p.479-496

(٢) عبد الرحمن بن خلدون: مقدمة ابن خلدون، القاهرة، دار الشعب، دار الشعب، طبعة

١٩٧٠، ص ٢٥١

(٣)

MITH(A.): The wealth of nations, London
,Dent&sons,1975,BookV,chap.II.

(٤)

GRIESON (R.)&al.: [1977], p.179

(٥)

STUART(C.): [1981], P.1035-1037

(٦)

FULLERTON(D.): [1982], P.20

(٧)

FELDSTEIN(M.) & al.: [1980] ,p.786

(٨)

LLINGHAM(M.) & SANDMO(A.): [1972], P.327-330

(٩) انظر فى هذه الفرضية وفى تطبيقاتها فى مجال الضريبة المراجع الآتية:

ARROW(K.):[1970], CHAP.3

MOISSIN(J.):[1968], P.74-82

STIGLITZ(J.):[1969], P.263-283

(١٠) انظر على سبيل المثال :

YITZHAKI(S.): [1974], P.201-202

CHRISTIANSEN(V.):[1980], P.392-393

SANDMO(A. :[1981], P.278

(١١) انظر :

SANDMO(A.):[1981], P.281

(١٢) انظر :

SLEMROD(J.):[1985], P.238

(١٣) انظر :

CLOTFELTER(C.):[1983], P.372

(١٤) انظر :

CRANE(S.)& NOURZAD(F.):[1986], P.221

(١٥) انظر على سبيل المثال :

KESSELMAN(J.):[1989], P.174-178
ALM(J.)&al.: [1990], p.612
ALM(J.)&al.: [1993-b], P.28
BORDIGNON(M.):[1993], P.359
LEMIEUX(T.)&al.: [1994], P.250-252

(١٦) انظر :

LEMIEUX(T.)&al.: [1994], P.232

(١٧)

VIRMANI(A.):[1989], P.233-234

(١٨) انظر :

FULLERTON(D.)& KARAYANNIS(M.):[1994], P.275

(١٩) انظر :

FRIEDLAND(N.)&al.: [1978], P.108-115

(٢٠) انظر على سبيل المثال :

PENCAVEL(J.):[1979], P.120
KOSKELA(E.):[1983], P.72-73

(٢١) انظر :

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.110

(٢٢) انظر :

LEWIS(A.):[1979], P.249

(٢٣) انظر :

CROSS(R.)& SHAW(G.): [1982], P.41-45

(٢٤) انظر :

YANIV(G.):[1990], P.236-237

(٢٥) انظر :

MARTIN(L.)& PANAGAGIYA(A.):[1984], P.204

(٢٦) انظر المرجع السابق، ص ٢١٤-٢١٥

(٢٧) انظر :

BHAGWATI(J.)& HANSEN(B.):[1973], P.173-186

(٢٨) انظر :

KAPLOW(L.):[1990], P.233-235

(٢٩) انظر على سبيل المثال :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972], P.324; P.330
PENCAVEL(J.):[1979], P.123
SANDMO(A.):[1981], P.279

CRANE(S.)& NOURZAD(F.):[1986], P.221

GORDON(J.):[1990], P.247-249

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.110

SCHULZE(G.):[1994], P.351-352

(٣٠) انظر :

MARTIN(L.)& PANAGAGIYA(A.):[1984], P.212-213

(٣١) انظر على سبيل المثال :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972], P.330

SINGH(B.):[1973], P.260

KOSKELA(E.):[1983], P.74

SANDMO(A.):[1981], P.283-284

(٣٢) انظر على سبيل المثال :

CHRISTIANSEN(V.):[1980], P.389

(٣٣) انظر :

FRIEDLAND(N.)& al.: [1978], P.108-109

(٣٤) انظر :

LANDSBERGER(M.)& MEILIJSON(I.):[1982], P.335

(٣٥) انظر :

SONG(Y.)& YARBROUGH(T.):[1978], P.445

(٣٦)

LEWIS(A.): [1979], P.248-249

(٣٧)

VIRMANI(A.):[1989], P.229

(٣٨)

MARTIN(L.)& PANAGAGIYA(A.):[1984], P.210-211

(٣٩)

POLINSKY(A.)& SHAVELL(S.):[1984], P.89-99

(٤٠)

USHER(D.):[1986], P.576

(٤١) انظر :

SINGH(B.):[1973], P.261

(٤٢) انظر :

YITZHAKI(S.):[1974], P.201-202

(٤٣) انظر :

KOSKELA(E.):[1983], P.130-132

(٤٤) انظر :

SINGH(B.):[1973], P.260

(٤٥) انظر على سبيل المثال :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972], P.324;P.331

SRINIVASAN(T.):[1973], P.344

KOLM(J.-C.):[1973], P.266

SINGH(B.):[1973], P.261-262

SANDMO(A.):[1981], P.269-271

(٤٦) انظر :

REINGANUM(J.)& WILDE(L.):[1985], P.2

REINGANUM(J.)& WILDE(L.):[1986], P.740

(٤٧) انظر :

LM(J.),CRONSHAW(M.)&MCKEE(M.):[1993], P.38-41

(٤٨) انظر :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972], P.332-337

(٤٩) انظر التفاصيل فى :

GREENBERG(G.):[1984], P.6-9

(٥٠) انظر :

SPICER(M.)& HERO(R.):[1985], P.263-267

(٥١) انظر :

SONG(Y.)& YARBROUGH(T.):[1978], P.446

(٥٢) انظر :

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.110

وانظر أيضا لتأكيد نفس النتائج الدراسة التجريبية الآتية:

BECKER(W.)& al.: [1987], P.248-249

(٥٣) انظر :

REINGANUM(J.)& WILDE(L.):[1986], P.754-755

(٥٤) انظر :

USHER(D.):[1986], P.564-566

(٥٥) انظر :

SCHULZE(G.):[1994], P.337

COWELL(F.):[1985-b], P.173

(٥٦) انظر :

USHER(D.):[1986], P.564-565

(٥٧) انظر :

TANZI(V.)& SHOME(P.):[1993], P.812

(٥٨) انظر :

SCHULZE(G.):[1994], P.362, notice 14

(٥٩) انظر :

PITT(M.):[1981], P.449

(٦٠) انظر تفاصيل ذلك فى :

YANIV(G.):[1988], P.184-201

(٦١) انظر :

CLOTFELTER(C.):[1983], P.368

(٦٢) انظر :

MARTINEZ-VAZQUEZ(J.) & al.: [1992], P.152 and P.168-169

(٦٣) انظر على سبيل المثال :

HERSCHEL(F.):[1978], P.232-268

CRANE(S.)& NOURZAD(F.):[1986], P.219-221

TANZI(V.)& SHOME(P.):[1993], appendix, P.821-826

(٦٤)

ALM(J.)& BECK(W.):[1990], P.435

(٦٥)

UCHITELLE(E.):[1989], P.53

(٦٦) انظر :

STELLA(P.):[1991], P.386-397

(٦٧) انظر :

MALIK(A.)& SCHWAB(R.):[1991], P.31-42

(٦٨) انظر تفاصيل ذلك فى :

ALM(J.)& BECK(W.):[1990], P.439-442

STELLA(P.):[1991], P.384

(٦٩) انظر :

KOLM(S.C.):[1973], P.267

(٧٠) انظر :

COWELL(F.)& GORDON(J.):[1988], P.306-320

(٧١) انظر :

BORDIGNON(M.):[1993], P.346 & s.

(٧٢) انظر :

SPICER(M.)& LUNDSTEDT(L.):[1976], P.295-305

وانظر أيضا :

FRIEDLAND(N.)& al.: [1978], P.449

SOG(Y.)& YARBROUGH(T.):[1978], P.265-266

SPICER(M.)& HERO(R.):[1985], P.263

- (٧٣) انظر :
- ALM(J.)& al.: [1992], P.28-37
- (٧٤) انظر :
- BECKER(W.)& al.: [1987], P.248-249
- (٧٥) انظر :
- SPROULE(R.): [1980], P.311-315
- (٧٦) انظر :
- LEWIS(A.): [1979], P.246
- (٧٧) انظر :
- ALM(J.)& al.: [1993-b], P.25-26
- (٧٨) انظر :
- LEWIS(A.): [1979], P.253
- (٧٩) انظر :
- FALKINGER(J.): [1991], P.128-132
- (٨٠) انظر فى هذا الخصوص :
- FISHBURN(G.): [1981], P.325-332
- (٨١)
- CRANE(S.)&NOURZAD(F.): [1986], P.222
- (٨٢) انظر :
- FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.): [1994], P.121-122
- (٨٣) انظر التفاصيل فى المرجع السابق ص ١١٤-١١٥
- (٨٤) انظر :
- MARRELLI(M.): [1984], P.195
- (٨٥) انظر فى هذا الصدد :
- WANG(L.): [1990], P.481-482
- MARELLI(M.): [1984], P.189-192
- VIRMANI(A.): [1989], P.224;P.232
- (٨٦) انظر :
- GORDON(J.): [1990], P.243-252
- (٨٧) انظر :
- MARRELLI(M.)& MARTINA(R.): [1988], P.68
- (٨٨) على سبيل المثال انظر عرضا لهذه الأفكار فى :
- STEINMO(S.): [1994], P.14 -15
- (٨٩) انظر :
- VIRMANI(A.): [1989], P.223

(٩٠) انظر :

WANG(L.):[1990], P.486

(٩١) راجع بشأن هذه الدراسات :

CLOTFELTER(C.):[1983], P.364

(٩٢)

Taxpayer Compliance Mesurement Program

(٩٣) انظر :

KESSELMAN(J.) :[1989], table 1, P.139

FULLERTON(D.)& KARAYANNIS(M.):[1994], P.258

(٩٤) انظر :

FULLERTON(D.)& KARAYANNIS(M.):[1994], P.269-275

(٩٥) انظر مزيدا من التفاصيل فى :

SANDMO(A.):[1981], P.266-275

WATSON(H.):[1985], P.232-240

COWELL(F.):[1985-a], P.21-29

KESSELMAN(J.):[1989], P.143-152

PESTIEAU(R.)& POSSEN(U.):[1991], P.108-113

JUNG(Y.)& al. :[1994], P.393-399

(٩٦) انظر :

WATSON(F.):[1985], P.235

(٩٧) انظر :

PESTIEAU(P.)& POSSEN(U.):[1991], P.114-115

(٩٨) انظر :

COWELL(F.):[1985-b], P.183

(٩٩) انظر :

CREMER(H.)& al.: [1990], P.87

SANDMO(A.):[1981], P.266-267

(١٠٠) انظر :

SHEIKH(M.):[1974], P.363-364

(١٠١) انظر :

PITT(M.):[1981],P.450-453; P.458

(١٠٢) ولكن يلاحظ أن هذه النتيجة لاتؤيدها دراسة :

MARTIN(L.)& PANAGARIYA(A.):[1984]

التي ترى أن تأثير التهريب على الرفاة الاجتماعى غير واضح (ص ٢١٠-٢١٣).

كما أن هذه النتيجة تتعارض تماما مع ما تظهره دراسة :

BHAGWATI(J.)& HANSEN(B.):[1973]

من أن التهريب يؤدي بالضرورة الى خفض مستوى الرفاة الاجتماعى مقارنة مع حالة عدم التهريب (ص ١٧٣-١٧٧).

(١٠٣) انظر التفاصيل فى :

PEACOCK[A.]& SHAW[G.]:[1982], P.267-276

(١٠٤) انظر :

LEMIEUX(T.)& al.: [1994], P.174-178

(١٠٥) انظر :

KESSELMAN(J.):[1989], P.174-178

(١٠٦) انظر :

JUNG(Y.)& al.: [1994], P.400-401

(١٠٧) انظر :

SONG(Y.)& YARBROUGH(T.):[1978], P.447

(١٠٨) انظر :

CRANE(S.)& NOURZAD(F.):[1986], P.218

(١٠٩) انظر :

SPICER(M.)& LUNDSTEDT(L.):[1976], P.303-305

(١١٠) مشار اليها فى :

COWELL(F.):[1985-b], P.178-179

(١١١) انظر :

FISHBURN(G.):[1981], P.325-330

(١١٢) انظر :

SRINIVASAN(T.):[1973], P.340-344

(١١٣) انظر :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972]

(١١٤) المرجع السابق ، ص ٣٢٩

(١١٥) انظر :

VOGEL(J.):[1974], P.499-513

(١١٦) انظر :

MORK(K.):[1975], P.70-76

(١١٧) انظر :

SLEMROD(J.):[1985], P.238

(١١٨) انظر :

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.107

(١١٩) انظر :

ALM(J.)& al.: [1993], P.25

(١٢٠) انظر :

BECKER(W.)& al.: [1987], P.249

(١٢١) انظر التفاصيل في :

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.): [1994], P.109-111

(١٢٢)

COWELL(F.): [1990], P.242-243

(١٢٣) انظر :

BALDRY(J.): [1986], P.333

(١٢٤) انظر :

ERRARD(B.)& FEINSTEIN(J.): [1994], P.17

(١٢٥) انظر :

SONG(Y.)& YARBROUGH(T.): [1978], P.451

(١٢٦) انظر على سبيل المثال :

ALM(J.)& al.: [1992], P.36

(١٢٧) انظر :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.): [1972], P.326-327

(١٢٨) انظر :

TANZI(V.)& SHOME(P.): [1993], P.812

(١٢٩) انظر :

ERARD(B.)& FEINSTEIN(J.): [1994], P.17-18

المراجع

- ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.)[1972] :”Income tax evasion : a theoretical analysis”,**Jo. of Public Economics**,vol.1,p.323-338.
- ALM(J.)& BECK(W.)[1990]:”Tax amnesties and tax revenues”, **Public Finance Quarterly**,vol.18,no4,p.433-453.
- ALM(J.),BAHL(R.)& MURAY(M.)[1990]:”Tax structure and tax compliance”,**Review of Economics and Statistics**,vol.72,no.4,p.603-613.
- ALM(J.),McCLELLAN(H.)& SCHULZE(W.)[1992]:”Why do people pay taxes”,**Jo. of Public Economics**,vol.48,no.1,1992,p.21-38.
- ALM(J.),CROSHAW(M.)& McKEE(M.)[1993-a]:”Tax compliance with endogenous audit selection rules”**Kyklos**,vol.46,no.1,p.1-27.
- ALM(J.),BAHL(R.)& MURRAY(M.)[1993-b]:”Audit selection and income tax underreporting in the tax compliance game”,**Jo. of Development Economics**,vol.42,no.1,p.1-33.
- ARROW(K.)[1970]:**Essays in the theory of risk-bearing** , Amestrdam,North Holland,1970
- BALDRY(J.)[1986]:”Tax evasion is not a gamble - a report on two experiments”,**Economic Letters**,vol.22,no.4,p.333-335
- BECKER(W.),BUCHNER(H.)& SLEEKING(S.)[1987]:”The impact of public transfer expenditures on tax evasion : an experimental approach”,**Jo. of Public Economics**,vol.34,no.2,p.243-252.
- BHAGWATI(J.)& HANSEN(B.)[1973]:”A theoretical analysis of smuggling”,**Quarterly Jo. of Economics**,vol.87,no.1,p.172-187.
- BORDIGNON(M.)[1993]:”A fairness approach to income tax evasion”,**Jo. of Public Economics**,vol.52,no.3,p.345-362.
- CHRISTIANSEN(V.)[1980]:”Two comments on tax evasion”,**Jo. of Public Economics**,vol.13,p.389-393.
- CLOTFELTER(C.)[1983]:”Tax evasion and tax rates : an analysis of individual returns”, **Review of Economics and Statistics**,vol.65,no.3,p.363-373.
- COWELL(F.)[1985-a]:”Tax evasion with labour income”, **Jo. of Public Economics**,vol.26,no.1,p.19-34
- COWELL(F.)[1985-b]:”The economic analysis of tax evasion”,**Bulletin of Eco. Research**,vol.37,no.3,p.163-193.
- COWELL(F.)[1990]:”Tax sheltering and the cost of evasion”,**Oxford Eco. Papers**,vol.42,no.1,p.231-243.
- COWELL(F.)& GORDON(P.)[1988]:”Unwillingness to pay - tax evasion and public good provision”,**Jo. of Public Economics**,vol.36,no.3,p.305-321.

- CRANE(S.)& NOURZAD(F.)[1986]:"Inflation and tax evasion : an empirical analysis", **Review of Eco. and Statistics**, vol.68,no.2,p.217-223.
- CREMER(H.),MARCHAND(M.)& PESTIEAU(R.):[1990]:"Evading,auditing - compliance tradeoff", **Jo. of Public Economics**,vol.43,no.1,p.67-92.
- CROSS(R.)& SHAW(G.)[1982]:"On the economics of tax aversion", **Public Finance**,vol.37,no.1,p.36-47.
- ERARD(B.)& FEINSTEIN(J.)[1994]:"Honesty and evasion in the tax compliance game", **RAND Jo. of Economics**,vol.25,no.1,p.3-19.
- FALKINGER(J.)[1991]:"On optimal public good provision with tax evasion", **Jo. of Public Economics**,vol.45,no.1,p.127-133.
- FELDSTEIN(M.),SLEMROD(J.)& YITZHAKI(S.)[1980]:"The effects of taxation on the selling of corporate stock and realisation of capital gains", **Quarterly Jo. Economics**,vol.94,p.777-791.
- FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.)[1994]:"Tax evasion , inflation and stabilization", **Jo.of Development Economics**,vol.43,no.1,p.105-123.
- FISHBURN(G.)[1981]:"Tax evasion and inflation", **Australian Eco. Papers**,vol.20,p.325-332.
- FRIEDLAND(N.),MAITAL(S.)& RUTENBERG(A.)[1978]:"A simulation study of income tax evasion", **Jo. of Public Economics**,vol.10,no.1,p.107-116.
- FULLERTON(D.)[1992]:"On the possibility of an inverse relationship between tax rates and government revenues", **Jo. Of PublicEconomics**,vol.49,no.1,p.3-22.
- FULLERTON(D.)& KARAYANNIS(M.)[1994]:"Tax evasion and the allocation of capital", **Jo. of Public Economics**,vol.55,no.2,p.257-278.
- GORDON(J.)[1990]:"Evading taxes by selling for cash", **Oxford Eco. Papers**,vol. 42,no.1,p.244-255.
- GREENBERG(J.)[1984]:"Avoiding tax avoidance : a repeated game theoretic approach", **Jo. of Eco. Theory** , vol.32,no.1,p.1-13.
- GRIESON(R.)& al.[1977]:"The effect of business taxation on the location of industry", **Jo. of Urban Economy**,vol.4,p.170-185
- HANSSON(I.)& STUART(C.)[1987]:"The welfare costs of deficit finance", **Economic Inquiry**,vol.25,p.479-496.
- HERSCHEL(F.)[1978]: "tax evasion and its measurement in developing countries", **Public Finance**,vol.33,1978,p.232-268.

- JUNG(Y.),SNOW(A.)& TRANDEL(G.)[1994]:"Tax evasion and the size of the underground economy" **Jo. of Public Economics**,vol.54,no.3,p.391-402.
- KAPLOW(L.)[1990]:"Optimal taxation with costly enforcement and evasion",**Jo. of Public Economics**,vol.43,no.2,p.221-236.
- KESSELMAN(J.)[1989]:"Income tax evasion : an intersectoral analysis", **Jo. of Public Economics**,vol.38,no.2,p.137-182.
- KOLM(S.-C.)[1973]:"A note on optimum tax evasion ",**Jo. of Public Economics**,vol.2,p.265-270.
- KOSKELA(E.)[1983-a]:"On the shape of tax schedule, the probability of detection, and the penalty schemes as deterrents to tax evasion", **Public Finance**,vol.38,no.1,p.70-80.
- KOSKELA(E.)[1983-b]:"A note on progression, penalty schemes and tax evasion ",**Jo. of Public Economics**,vol.22,no.1,p.127-133.
- LANDSBERGER(M.)& MEILIJSON(I.)[1982]:"Incentive generating state dependent penalty system - the case of income tax evasion",**Jo. of Public Economics**,vol.19,no.3,p.333-352.
- LEMIEUX(T.),FORTIN(B.)& FRECHETTE(R.)[1994]:"The effect of taxes on labor supply in the underground economy",**American Economic Rivew**,vol.84,no.1,p.237-254.
- LEWIS(A.)[1979]:"An empirical assessment of tax mentality",**Public Finance**,vol.34,no.2,p.245-257.
- MALIK(A.)& SCHWAB(R.)[1991]:"The economics of tax amnesties",**Jo. of Public Economics**,vol.46,n0.1,p.29-49.
- MARRELI(M.)[1984]:"On indirect tax evasion",**Jo. of Public Economics**,vol.25,nos.1&2,p.181-196.
- MARRELLI(M.)& MARTINA(R.)[1988]:"Tax evasion and strategies behavior of the firms",**Jo. of Public Economics**,vol.37,no.1,p.55-69.
- MARTIN(L.)& PANAGAGIYA(A.)[1984]:" Smuggling,trade and price disparity: a crime - theoretic approach", **Jo. of International Economics**,vol.17,nos.3&4,p.201-217.
- MARTINEZ-VAZQUEZ(J.),HARWOOD(G.)& LARKINS(E.)[1992]:"Withholding position and income tax compliance : some experimental evidence",**Public Finance Quarterly**,vol.20,no.2,p.152-174.
- MORK(K.)[1975]:"Income tax evasion : some empirical evidence",**Public Finance**,vol.30,p.70-76.
- MOSSON(J.)[1968]:" Taxation and the risk-taking : an expected utility approach",**Economica**,vol.35,p.74-82.

- PEACOCK[A.]& SHAW[G.]: "Tax evasion and tax revenue loss", **Public Finance**, vol.37,no.2,1982,p.269-278.
- PENCAVEL(J.)[1979]: "A note in income tax evasion, labor supply and non linear tax schedules", **Jo. of Public Economics**, vol.12,no.1,p.115-124.
- PESTIEAU(P.)& POSSEN(U.)[1991]: "Tax evasion and occupational choice", **Jo. of Public Economics**, vol.45,no.1,p.107-125.
- PITT(M.)[1981]: "Smuggling and price disparity", **Jo of International Economics**, vol.11,no.4,p.447-458..
- POLINSKY(A.)& SHAVELL(G.)[1984]: "The optimum use of fines and imprisonment", **Jo. of Public Economics**, vol.24,no.1,p.89-99.
- REINGAHUM(J.)& WILDE(L.)[1985]: "Income tax compliance in a principal - agent framework", **Jo. of Public Economics**, vol.26,no.1,p.1-18.
- REINGAHUM(J.)& WILDE(L.)[1986]: "Equilibrium verification and reporting policies in a model of tax compliance", **International Economic Review**, vol.27,no.3,p.739-760.
- SANDMO(A.)[1981]: "Income tax evasion , labour supply and the equity - efficiency tradeoff", **Jo. of Public Economics**, vol.16,no.3,p.265-288.
- SCHULZE(G.)[1994]: "Misinvoicing imports : the interdependence of tax and tariff evasion", **Public Finance Quarterly**, vol.22,no.3,p.335-365.
- SHEIKH(M.)[1974]: "Smuggling , production and welfare", **Jo. of International Economics**, vol.4,no.4,p.355-364.
- SINGH(B.)[1973]: "Making honesty the best policy", **Jo. of public Economics**, vol.2,no.3,p.257-263.
- SLEMROD(J.)[1985]: "An empirical test for tax evasion", **Review of Economics and Statistics**, vol.67,no.2,p.232-238.
- SONG(Y.)& YARBROUGH(T.): "Tax ethics and taxpayer attitudes : a survey", **Public Administration Review**, vol.38,no.5,p.442-452.
- SPICER(M.)& HERO(R.)[1985]: "Tax evasion and heuristics : a research note", **Jo. of Public Economics**, vol.26,no.2,p.263-267.
- SPICER(M.)& LUNDSTEDT(L.): "Understanding tax evasion", **Public Finance**, vol.31,p.295-305.
- SPROULE(R.),KOMUS(D.)& TSANG(E.)[1980]: "Optimal tax evasion : risk-neutral behavior under a negative income tax", **Public Finance**, vol.35,no.2,p.309-316.
- SRINIVASAN(T.)[1973]: "Tax evasion : a model", **Jo. of Public Economics**, vol.2,1973,p.339-346.

- STINMO(S.)[1994]:"The end of the distribution? international pressure and domestic tax policy choices",**Challenge**,vol.37,no.6,p.9-17.
- STELLA(P.)[1991]:"An economic analysis of tax amnesties",**Jo. of Public Economics**,vol.16,no.3,p.383-400.
- STIGLITZ(J.)[1969]:"The effects of income,wealth and capital gains on risk-taking",**Quarterly Jo. of Economics**,vol.83,p.263-283.
- STUART(C.)[1981]:"Swedish tax rates,labour supply,and tax revenues",**Jo. of Political Economy**,vol.89,p.1020-1038.
- TANZI(V.)& SHOME(P.)[1993]:"A primer on tax evasion",**IMF Staff Papers**,vol.40.no.4,p.807-828.
- UCHITELLE(E.)[1989]:"The effectiveness of tax amnesty programs in selected countries" **Quarterly Review** (Federal Reserve Bank of New York),vol.14,p.48-53.
- USHER(D.)[1986]:"Tax evasion and the marginal cost of public funds",**Economic Inquiry**,vol.24,1986,p.563-586.
- VIRMANI(A.)[1989]:"Indirect tax evasion and production efficiency" **Jo. of Public Economics**, vol.39,no.2,p.223-237.
- VOGEL(J.)[1974]:"Taxation and public opinion in Sweden : an interpretation of recent survey data",**National Tax Jo.**,vol.27,p.499-513.
- WANG(L.)[1990]:"Tax evasion and monopoly output decisions with endogenous probability of decision",**PublicFinanceQuarterly**,vol.18,no.4,p.480-487.
- WATSON(H.)[1985]:"Tax evasion and labor markets",**Jo. of Public Economics**,vol.27,no.2,p.231-246.
- YANIV(G.)[1988]:"Withholding and non-withhold tax evasion",**Jo of Public Economics**,vol.35,p.183-204.
- YANIV(G.)[1990]:"Tax evasion under differential taxation : the economics of income source misreporting",**Jo. of Public Economics**,vol.43,no.3,p.327- 337.
- YITZHAKI(S.)[1974]:"Income tax evasion: a note",**Jo. of Public Economics**,vol.3,p.201-202.